Die tätige Reue im Deutschen Steuerstrafrecht

(§ 410 RAbgO.)

Abhandlung

zur

Erlangung der Würde eines Doktors der Rechte

der

Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät

der

Rheinischen Friedrich Wilhelms-Universität

zu Bonn

vorgelegt von

Paul Eck

Assessor aus Bornheim b. Bonn.

1938

Buchdruckerei Richard Mayr, Würzburg.

Angenommen auf Bericht

der Professoren Dr. Graf zu Dohna und Geheimrat Dr. Thoma.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Meinem Vater zum Gedächtnis
meiner lieben Mutter in herzlicher Dankbarkeit!

Inhaltsübersicht.

Seite

I. Teil. Eine Analyse des Steuerstrafrechts im allgemeinen 1

1. Die ethische Fundierung der Steuernormen . . . 1
2. Die Verwaltungsstrafrechtstheorie und ihre Widerlegung 2
3. Die Auffassung von der kriminellen Natur des Steuerstrafrechts 4
4. Die Eigentümlichkeiten des Steuerstrafrechts und ihre Rechtfertigung 5

a) Die psychologisch-soziologischen Ursachen des Steuerunrechts; — die Steuermoral 7
b) Der legislatorische Notstand im Steuerrecht . . 9
c) Stärkste Betonung der Generalprävention bei der Steuerstrafe 12
d) Die Komplementärfunktion der tätigen Reue im Steuerstrafrecht (§ 410 RAbgO.) 15

II. Teil. Die legislatorische Behandlung der tätigen Reue in § 410 Abs. 1 RAbgO. 22

1. Geschichtliche Reminiszenzen und sachlicher Geltungsbereich des § 410 Abs. 1 22
2. Beschränkung des § 410 Abs. 1 auf bestimmte strafbare Tatbestände 23

a) Der enumerative (ausschließliche) Charakter des in § 410 Abs. 1 enthaltenen Katalogs 24
b) Welches Prinzip liegt der Auswahl der Tatbestände zugrunde? 28

3. Zeitliche Begrenzung der Anwendbarkeit des § 410 Abs. 1 31

a) Der Täter darf nicht angezeigt sein . . . 34
aa) Was ist unter einer Anzeige zu verstehen? . 34
bb) Wo muß die Anzeige erfolgen? . . . 37
b) Es darf noch keine Untersuchung gegen den Täter eingeleitet sein 39
aa) Was ist unter Einleitung einer Untersuchung zu verstehen? 39
bb) Welche Bedeutung kommt dem Aktenvermerk in § 441 Abs. 2 RAbgO. zu? 41

Seite

c) Ist tätige Reue nach Einstellung des Verfahrens wieder möglich? 43

4. Gesetzliche Merkmale der tätigen Reue gemäß § 410 Abs. 1 RAbgO. 44

a) Sachliche Voraussetzungen der Straffreiheit . . 44

aa) Unrichtige oder unvollständige Angaben müssen berichtigt bezw. ergänzt und unterlassene Angaben nachgeholt werden 47

α) Was ist unter Berichtigen, Ergänzen usw. zu verstehen? 47

β) Wer muß berichtigen oder ergänzen? . 49

γ) Die Berichtigung muß bei der Steuerbehörde erfolgen 52

bb) Nachentrichtung verkürzter Steuern innerhalb der gesetzlichen Frist (§ 410 Abs. 1 Satz 2 RAbgO.) 55

α) § 410 Abs. 1 Satz 2 findet nur auf die dort angeführten Steuerverkürzungstatbestände Anwendung 57

β) Die Verpflichtung zur Nachzahlung erstreckt sich nur auf die Summe, „die der Täter schuldet“ 59

γ) Welche Wirkung hat eine von einem Mitverpflichteten bewirkte Nachzahlung? . . 60

cc) Eine teilweise Berichtigung oder Nachzahlung bleibt „insoweit“ straffrei 62

b) Subjektive Voraussetzungen der Straffreiheit . . 64

aa) „Ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt zu sein“, ist nicht gleichbedeutend mit „freiwillig“ im Sinne von § 46 StGB. 65

bb) Was ist unter einer „unmittelbaren Gefahr der Entdeckung“ zu verstehen? 69

cc) Die Selbstanzeige darf nicht durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung „veranlaßt sein“ 72

5. Abgrenzung des § 410 Abs.1 RAbgO. gegen § 46 StGB. 73

a) Konkurrenzfragen beim Rücktritt vom beendeten Versuch einer Steuerhinterziehung 76

b) Das Verhältnis von § 410 Abs. 1 RAbgO. zu § 46 Ziffer 1 StGB. 80

Seite

6. Wirkungen der tätigen Reue gemäß § 410 Abs. 1 RAbgO. 84
   a) Die tätige Reue ist ein Strafaufhebungsgrund . 84
   b) Wie weit hebt § 410 Abs. 1 die Strafe auf? . . 85
   c) § 410 Abs. 1 bildet nur einen persönlichen Strafaufhebungsgrund; — tätige Reue der Teilnehmer . 89

III. Teil. Sinn und Bedeutung des § 410 Abs. 2 RAbgO. . 92

Schlußbetrachtung und rechtspolitischer Ausblick . . . 94

Literaturverzeichnis.

Allfeld, Philipp, Lehrbuch des Deutschen Strafrechts, allgemeiner Teil, Leipzig 1934;

— Der Rücktritt vom Versuch nach geltendem Recht und dem Entwurf eines allgemeinen Deutschen Strafgesetzbuches von 1927, Festgabe für Reinhard von Frank, Tübingen 1930, Bd. 2, Seite 74 ff.

Becker, Enno, Die Reichsabgabenordnung, 6. Auflage, Berlin 1928.

Bengs, Die sog. tätige Reue im Steuerstrafrecht (§ 410 RAbgO.), JW. 1937, Heft 26, S. 1610 ff.

Berner, Tätige Reue im Steuerstrafrecht, Deutsches Steuerblatt 1936, S. 151 ff.

Binding, Grundriß des gemeinen Deutschen Strafrechts, Leipzig 1907.

Bühler, Ottmar, Lehrbuch des Steuerrechts, 1. Bd., Berlin 1927.

Cattien, Hans, Reichssteuerstrafrecht und Reichssteuerstrafverfahren, 2. Aufl., Berlin 1929;

— Reformpläne, Steuer und Wirtschaft 1930, S. 1 ff.

Crisolli, Julius, Lehrbuch des Steuerrechts, 1. Teil, allgemeines Steuerrecht, Berlin 1933;

— Die Beendigung des Steuerstrafverfahrens, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1931 (5. Jahrg.), S. 699 ff.

Denkschrift des Zentralausschusses der Strafrechtsabteilung der Akademie für Deutsches Recht über die Grundzüge eines allgemeinen Deutschen Strafrechts, Schriften der Akademie für Deutsches Recht, Heft 1.

Dörr, Die subjektiven Voraussetzungen für die Wirksamkeit der tätigen Reue, Deutsche Steuerzeitung 1936, S. 453 ff.

Graf zu Dohna, Alexander, Der Aufbau der Verbrechenslehre, Bonn 1936;

— Beziehungen und Begrenzungen von Strafrecht und Verwaltungsrecht, Verwaltungsarchiv, Bd. 30, Jahrg. 1925, S. 233 ff.;

— Das Strafprozeßrecht, 2. Aufl., Berlin 1925;

— Versuch, Reform des Strafrechts, kritische Besprechung des amtlichen Entwurfs eines allgemeinen Deutschen Strafgesetzbuches (herausgegeben von Aschrott und Kohlrausch), Berlin und Leipzig 1926, S. 93 ff.;

— Willensfreiheit und Verantwortlichkeit, Heidelberg 1907.

Erler, Vermögenssteuer und tätige Reue, Deutsche Steuerzeitung 1936, S. 68 ff.

Entwurf eines allgemeinen Deutschen Strafgesetzbuches, Berlin 1927.

Feuerbach, Lehrbuch des gemeinen in Deutschland gültigen peinlichen Rechts, Gießen 1812.

Frank, Reinhard, Das Strafgesetzbuch für das Deutsche Reich, Tübingen 1926 und 18. Auflage, Tübingen 1930.

Freisler-Gürtner, Das neue Deutsche Strafrecht, grundsätzliche Gedanken zum Geleit.

Friesecke, Amnestie und tätige Reue in Steuersachen, JW. 1933, S. 2571 ff.

Goetzeler, Richard, Die rationalen Grundlagen des Steuerstrafrechts, Stuttgart 1934.

Goldschmidt, James, Das Verwaltungsstrafrecht, Berlin 1902;

— Begriff und Aufgabe eines Verwaltungsstrafrechts, Goltd. Archiv, Bd. 49 (Jahrg. 1903), S. 71 ff.

Grau, Kriminelles Unrecht und Verwaltungsunrecht, Deutsche Justiz 1935, S. 506 ff.;

— Die Auswirkungen nationalsozialistischen Denkens auf die strafrechtliche Nebengesetzgebung, Deutsches Strafrecht 1936, S. 211 ff.

Gürtner, Das kommende Deutsche Strafrecht, allgemeiner Teil, Bericht über die Arbeiten der amtlichen Strafrechtskommission, Berlin 1934;

— Der Gedanke der Gerechtigkeit in der Deutschen Strafrechtserneuerung, Deutsche Justiz 1935, S. 1241 ff.;

— -Freisler, Das neue Deutsche Strafrecht, grundsätzliche Gedanken zum Geleit.

Heinrich, Handbuch des Steuerstrafrechts, Berlin 1923 mit Ergänzungsheft 1925.

Hensel, Albert, Steuerrecht, 3. Aufl., Berlin 1933, Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft XXVIII;

— Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, Vierteljahresschrift für Steuer- u. Finanzrecht 1930 (4. Jahrg.), S. 441 ff.

Herzog, Rücktritt vom Versuch und tätige Reue, Würzburg 1889.

von Hippel, Robert, Deutsches Strafrecht, 2. Bd., das Verbrechen, allgem. Lehren, Berlin 1930.

Hofacker, Über Verwaltungsstrafrecht, Verw. Archiv Bd. 15, S. 413 ff.

Hornauer, A., Das Steuerstrafverfahren in Verbindung zur tätigen Reue, 1935.

Juliusberger, Steuerstrafrecht, 2. Aufl., Berlin 1923.

Kemsies, Herbert, Die tätige Reue als Schuldaufhebungsgrund, strafrechtliche Abhandlungen, Breslau 1929, Heft 259.

Kreuzer, Max, Über den Rücktritt vom Versuch nach dem Reichsstrafgesetzbuch (§ 46) und der Reichsabgabenordnung (§410), Erlanger Dissertation 1935.

Leweler, Steuerstrafrecht, Berlin 1925.
Lion-Hartenstein, Steuer- und Devisennotrecht, Berlin 1932.
Löwe-Rosenberg, Die Strafprozeßordnung für das Deutsche Reich, Berlin u. Leipzig 1929.
Megow, Heinrich, Handbuch des Steuerrechts für den Rechtsanwalt und Notar, Leipzig 1937;
— Das Steuerstrafverfahren, Ergänzungsheft der JW. 1936, Heft 1.
Meisel Franz, Das Strafrecht der Reichsabgabenordnung, sein Prinzip und seine Technik, Stuttgart 1920;
— Britische und Deutsche Einkommensteuer, 1925.
Mezger, Edmund, Strafrecht, ein Lehrbuch, München und Leipzig 1931.
Mirbt, Hermann, Grundriß des Deutschen u. preußischen Steuerrechts, Leipzig und Erlangen 1926.
Mrozek, Hans, Handbuch des Steuerrechts in Einzelkommentaren: Kommentar zur RAbgO. (Mrozek, Arlt, Boethke, Pünder), 2. Bd., Köln 1921;
— — Arlt, Kommentar zum Volksverratsgesetz, 2. Aufl., 1934.
Müller, Emil, Neues Merkbuch zur Reichseinkommensteuer und zum Steuerstrafrecht, Halle a. d. S. 1935.
Mundt, A. J., Grundriß des Steuerstrafrechts und Steuerstrafverfahrens, Hamburg 1934.
Nationalsozialistisches Handbuch für Recht und Gesetzgebung, S. 636—661.
Nationalsozialistisches Strafrecht, Denkschrift des preuß. Justizministers, Berlin 1933.
Nieberl, Albert, Die Reichsabgabenordnung, Kommentar, 3. Aufl., Berlin 1932.
Oetker, Durchbrechungen des Schuldprinzips, Ger. Saal, Bd. 100, S. 29 ff.;
— Strafe und Lohn, Ger. Saal, Bd. 70, S. 321 ff.
von Pistorius, Unser Steuerrecht, 1. Teil, allgem. Steuerrecht, Stuttgart 1928.
Pollack, F., Das Finanzdelikt als Verwaltungsdelikt, sein Wesen und seine Durchbildung, strafrechtliche Abhandlungen, Heft 150, Breslau 1911.
Popitz, Der wirtschaftende Mensch als Steuerzahler, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1930, S. 1 ff, 31—33.
Reinhardt, Fritz, Eisenacher Grundsätze für die Betriebsprüfung der Reichsfinanzverwaltung und für die Beurteilung und Bestrafung von Steuerzuwiderhandlungen, Deutsche Steuerzeitung 1936, Seite 1151 ff.;
— Das nationalsozialistische Steuerprogramm, Zeitschrift der Akademie für Deutsches Recht 1934, Seite 104 ff.

Richtlinien für das Strafverfahren, allgemeine Verfügung des Reichsministers der Justiz vom 13. 4. 1935, Seite 170 ff.
Schmölders, Günter, Steuermoral und Steuerbelastung, Vierteljahresschrift für Steuer- u. Finanzrecht 1932, Seite 151 ff.
Schoetensack, Verbrechensversuch, Denkschrift des Zentralausschusses der Strafrechtsabteilung der Akademie für Deutsches Recht über die Grundzüge eines allgemeinen Deutschen Strafrechts, Schriften der Akademie für Deutsches Recht, Heft 1, Seite 62 ff.
Spohr, Ludwig, Rücktritt und tätige Reue beim versuchten und vollendeten Verbrechen, Breslau 1926.
Strutz, Heinrich, Handbuch des Reichssteuerrechts, 3. Auflage, Berlin 1927.
Wacke, Gerhard, Steuerrecht und Rechtsneubau, Berlin 1936.
Wolf, Erik, Die Stellung der Verwaltungsdelikte im Strafrechtssystem, Festgabe für Reinhard von Frank, Tübingen 1930, 2. Band, Seite 616 ff.
Zachariä, Die Lehre vom Versuche der Verbrechen, 2. Teil, Göttingen 1839.

Rechtsprechung des Reichsgerichts in Strafsachen (RGSt.).
Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs.
Deutsche Justiz.
Deutsches Strafrecht.
Deutsches Steuerblatt.
Deutsche Steuerzeitung.
Der Gerichtssaal, Zeitschrift für Strafrecht, Strafprozeßrecht u. die ergänzenden Disziplinen (Ger.S.).
Goltdammers-Archiv für Strafrecht (Goltd.Arch.).
Juristische Wochenschrift (JW.).
Reichssteuerblatt (RStBl.).
Schriften der Akademie für Deutsches Recht.
Steuer und Wirtschaft.
Strafrechtliche Abhandlungen.
Verwaltungs-Archiv, Zeitschrift für Verwaltungsrecht und Verwaltungsgerichtsbarkeit (Verw.Arch.).
Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht.
Zeitgemäße Steuer- und Bilanzfragen (ZStFr.).
Zeitschrift der Akademie für Deutsches Recht.

I. Teil.

Eine Analyse des Steuerstrafrechts im allgemeinen.

1. Die ethische Fundierung der Steuernormen.

Das auf rationale Erwägungen sich stützende und in der Staatsverfassung begründete Besteuerungsrecht des Staates und die daraus resultierende Pflicht der Staatsbürger zur Steuerentrichtung finden auch in der Ethik eine wertvolle und unentbehrliche Stütze. Finden schon Existenz und Wesen des Staates in moralischen und naturrechtlichen Grundgesetzen ihre Rechtfertigung, so muß der Staat auch einen moralisch begründeten Anspruch auf einen angemessenen Beitrag seitens der Staatsangehörigen in Gestalt persönlicher und sachlicher Leistungen zur Erhaltung, Sicherung und Förderung der sozialen Wohlfahrt haben. Das Besteuerungsrecht des Staates ist jedoch kein absolutes, es ist vielmehr zweckgebunden. Nur solange der Staat sich im Rahmen notwendiger Aufgabenbetätigung bewegt und nach den unverletzlichen Grundsätzen der Steuergerechtigkeit und der Steuergleichheit — unter Steuergleichheit ist dabei nicht eine zahlenmäßige Gleichheit, sondern eine Proportion zu verstehen — seine Steuern erhebt, behalten die Steuernormen ethisch verpflichtende Kraft. Das ewige Wort: „Gebet dem Kaiser, was des Kaisers ist", gibt hierfür eine klare und eindeutige Richtschnur und hat daher ausgesprochen normativen Wert. Daß diese sittliche Norm in Zeiten, die durch Übergriffe und Mißbrauch der Staatsgewalt auf der einen Seite oder durch Not und Verflachung der Sitten auf der anderen Seite gekennzeichnet sind, ihre ordnungsichernde und wohlfahrtfördernde Kraft — nicht zuletzt zum Schaden aller Beteiligten — einbüßen kann, ist zwar zu bedauern, jedoch vermag diese Feststellung nicht deren überzeitlichen Kulturwert für eine fest fundamentierte Rechtsgemeinschaft in Frage zu stellen. Daß auch die menschliche Ethik dauernder Korrekturen bedarf, beweist die Geschichte in vielfältiger Weise. Wenn selbst die mittelalterliche Moraltheologie noch, namentlich Thomas von Aquin[1]),

1) Popitz, Der wirtschaftende Mensch als Steuerzahler. Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1930. S. 1 ff., 31—33; Schmölders,

die Steuernormen unter die Pönalgesetze einreihte, die im Gewissen nicht verpflichten, sondern für den Betroffenen lediglich die Bedeutung haben, daß er sich dem staatlichen Zwang zu fügen hat, so ist dies für die damalige Staatsauffassung bezeichnend. Zur Entschuldigung dieser Auffassung mag vielleicht angeführt werden, daß die damalige Steuergesetzgebung überwiegend von fiskalischen Zweckerwägungen bestimmt und die Steuerlast vielfach sehr ungerecht verteilt war.

2. Die Verwaltungsstrafrechtstheorie und ihre Widerlegung.

An Versuchen, die Übertretung von Steuernormen nicht als kriminelles, d. h. mit dem peinlichen Makel sittlichen Unwertsurteiles behaftetes Unrecht, sondern als reinen, nicht ehrenmindernden Ungehorsam gegen staatliche Anordnungen zu stempeln, hat es in der Wissenschaft bis in die jüngste Zeit hinein nicht gefehlt. Noch um die Jahrhundertwende unternahm Goldschmidt es, in seinen im übrigen beachtenswerten Arbeiten über das Verwaltungsstrafrecht[2]) das Steuerstrafrecht aus dem Kriminalstrafrecht zu lösen und es sowie die meisten Materien der Strafnebengesetzgebung dem Verwaltungsstrafrecht zuzuweisen. Nicht Rechtsgüterbeeinträchtigung, sondern mangelnde Wohlfahrtsförderung, nicht Rechtswidrigkeit, sondern Verwaltungswidrigkeit machten das Wesen des Steuerdelikts aus, das ist im wesentlichen die Goldschmidt'sche These. Ganz abgesehen davon, daß im heutigen autoritär regierten Staate die Montesquieu'sche Lehre von der Gewaltenteilung keine Geltung mehr beanspruchen kann — ihr ist heute eigentlich nur noch organisatorisch-technische Bedeutung beizumessen —, entbehrt die begriffliche Differenzierung der Wohlfahrt als des höchsten Verwaltungswertes und der Gerechtigkeit als des höchsten Justizwertes der Folgerichtigkeit und führt obendrein auch zu keinem befriedigenden

---

Günter, Steuermoral u. Steuerbelastung, Vierteljahresschrift f. St.- u. F.-Recht 1932, S. 155 ff.

2) Goldschmidt, J., Das Verwaltungsstrafrecht, Berlin 1902, S. 529 ff., 530, 533, 548; ders. Begriff u. Aufgabe eines Verwaltungsstrafrechts, Goltd. Arch. Bd. 49, S. 71 ff., i. b. S. 84.

Ergebnis. Denn so wahr, wie Graf zu Dohna zutreffend bemerkt[3]), es Aufgabe des verwaltenden Staates ist, das Leben der Gemeinschaft und das Zusammenleben der Gemeinschaftsglieder untereinander in geordneten Bahnen zu halten und im Hinblick auf die Gewährleistung größtmöglicher Wohlfahrt zu lenken und zu leiten, und so wahr der Staat nur solche Handlungen, die dieses Ziel gefährden und vereiteln, bei Strafe verbietet, ist letzten Endes alles strafbare Unrecht Verwaltungswidrigkeit. Die Justiz verhängt Strafen und dient damit dem Rechtsgüterschutz, dem Schutz der nationalen Rechtsordnung; darin gleicht sie aber hinwiederum jeder Verwaltungstätigkeit, der Förderung und Pflege nationaler Lebenswerte[4]). Haben somit Justiz und Verwaltung dasselbe Schutzobjekt, die öffentliche Ordnung, gemein, und dienen beide demselben Ziel, der Verbrechensbekämpfung, so kann von einer Wesensverschiedenheit keine Rede sein, sondern höchstens von einer Wertverschiedenheit, die die beiden staatlichen Funktionsbereiche voneinander abhebt. Der Unterschied ist demnach ein rein quantitativer[5]). Jenes Mindestmaß staatlicher Ordnung, worauf der Staat seiner Existenz wegen nicht verzichten kann, zu sichern, ist ureigenste Aufgabe der Justiz, nämlich der Strafjustiz; alles, was außerhalb dieses zentralen Schutzwalles liegt, bietet der Verwaltung ein reiches Betätigungsfeld. Als Beurteilungsmaßstab für die Zuweisung in die eine oder andere Kategorie kann dabei im allgemeinen der Umstand dienen, ob eine Norm dem ungeschriebenen, z. B. von religiösen Vorstellungen befruchteten Recht angehört, oder ob sie erst vom Staat geschaffen werden mußte. Hat der Gesetzgeber sie erst ausdrücklich zu formulieren für nötig befunden, so wird in den meisten Fällen daraus die Schlußfolgerung gezogen werden können, daß es sich nicht um lebenswichtige Fragen, sondern um der allgemeinen Wohlfahrt willen geregelte Dinge handelt, mit denen sich vornehm-

---

3) Graf zu Dohna, A., Beziehungen u. Begrenzungen von Strafrecht u. Verwaltungsrecht, Verw.Arch. Bd. 30 (1925), S. 233 ff., 238.

4) Vergl. auch Goetzeler, R., Die rationalen Grundlagen des Steuerstrafrechts, Stuttgart 1934, S. 20 ff.; ebenso von Hippel, Deutsches Strafrecht, Bd. 2, S. 115: „ein besonderes Verwaltungsstrafrecht im Sinne Goldschmidts gibt es nicht".

5) Vergl. Graf zu Dohna, a. a. O. S. 242, Goetzeler a. a. O. S. 21.

lich die Verwaltung befassen soll. Das schließt natürlich nicht aus, daß der Staat unter besonderen Verhältnissen auch einzelne solcher Fragen auf dem Gesetzeswege aus dem untergeordneten Bereich ihrer früheren Behandlung in die höhere Sphäre strafrichterlicher Beurteilung erhebt.

Die Goldschmidt'sche Theorie ist somit nicht geeignet, den Wesensgehalt des Steuerstrafrechts — auf die Einzelheiten dieser Lehre kann in dieser Arbeit nicht näher eingegangen werden — der Erkenntnis näher zu bringen; Goldtschmidt ist im übrigen auch mit seiner Auffassung in der Minderheit geblieben[6]), und seine Ansicht kann seit dem Inkrafttreten der RAbgO. (23. Dez. 1919), die das gesamte Reichssteuerstrafrecht zum ersten Male einheitlich kodifizierte und in engsten Zusammenhang mit dem Reichsstrafgesetzbuche brachte (gemäß § 391 RAbgO. gilt das StGB., soweit die Steuergesetze nichts Abweichendes vorschreiben), auf ernstlichen Zuspruch kaum mehr rechnen[7]).

3. Die Auffassung von der kriminellen Natur des Steuerstrafrechts.

Verwertet man die vorhin gewonnenen Ergebnisse für die Frage nach der Rechtsnatur des Steuerunrechts, so kann die Beantwortung nur mehr im Sinne einer kriminalistischen Deutung ausfallen[8]). Daß auch der heutige Staat in der Zuwiderhandlung gegen die Steuergesetze einen Angriff gegen die Lebensbedingungen der Volksgemeinschaft erblickt, kann nach der Einstellung, wie sie

---

6) Angeschlossen haben sich ihm unter anderen, wenn zum Teil auch mit gewissen Abänderungen: F. Pollack, Das Finanzdelikt als Verwaltungsdelikt, sein Wesen und seine Durchbildung, strafrechtliche Abhandl., Heft 150, Breslau 1911, S. 12 ff., 73; Hofacker, Über Verwaltungsstrafrecht, Verw.Arch. Bd. 15, S. 413 ff.; neuerdings Erik Wolf, Die Stellung der Verwaltungsdelikte im Strafrechtssystem, Festgabe für R. von Frank 1930, Bd. 2, S. 516 ff.

7) Ebenso Hensel, Albert, Steuerrecht. Berlin 1933, Enzyklopädie der Rechts- u. Staatswissenschaft XXVIII, S. 185.

8) So auch Goetzeler, a. a. O. S. 30; ferner mit unwesentlichen Einschränkungen Crisolli, Julius, Lehrbuch des Steuerrechts. 1. Teil, allgem. Steuerrecht, Berlin 1933, S. 317.

in den Richtlinien für das Strafverfahren zum Ausdruck kommt[9]), keinem Zweifel mehr begegnen. Die Steuernormen sind zwar in erster Linie Rechtsnormen, d. h. die einzelnen steuerlichen Gebote gehören dem geschriebenen Recht an. Das liegt aber schon in der Natur der Sache, weil der Staat sein moralisch und verfassungsrechtlich begründetes Recht auf Erhebung von Steuern erst wirksam betätigen kann, nachdem er Art und Umfang der zur Erfüllung seiner Aufgaben notwendigen, von seinen Staatsbürgern zu repartierenden Mittel in konkreter Form gesetzlich umschrieben hat. Die Steuernormen haben weiterhin aber auch ethisch verpflichtende Kraft; sie gehören zwar nicht ihrer speziellen Ausprägung nach, wohl aber ihrem Grundgedanken nach dem ungeschriebenen, aus religiösen und naturrechtlichen Vorstellungen schöpfenden Recht an. Sie sind mithin Rechtsnormen und Kulturnormen zugleich. Ihre Verletzung ahndet der Staat — man denke i. b. an die vorsätzliche Steuerhinterziehung — mit empfindlichen Freiheitsstrafen und mit unverhältnismäßig hohen Geldstrafen, die meist auch noch begleitet sind von Vermögen und Ehre erheblich schmälernden Nebenstrafen.

4. Die Eigentümlichkeiten des Steuerstrafrechts und ihre Rechtfertigung.

Darf es sonach als ausgemacht gelten, daß Verletzungen von Steuernormen, nicht wie Goldschmidt irrtümlich annahm, Verwaltungsunrecht, sondern echtes kriminelles Unrecht darstellen, so ist mit dieser Feststellung der dogmatische Gehalt des Steuerstrafrechts noch nicht erschöpft. Bei Betrachtung der steuerstrafrechtlichen Tatbestände fallen trotz anerkennenswerter Bestrebungen des Gesetzgebers, das Steuerstrafrecht von den früheren Schlacken staatlicher Zwangsvorstellungen bezw. fiskalischer Zweckerwägungen zu befreien, und trotz seines aufrichtigen Bemühens, die von der Straf-

9) Allgemeine Verfügung des Reichsministers der Justiz vom 13. 4. 1935, 18. Abschnitt, Ziffer 399 ff.: der Reichsjustizminister rückt hierin deutlich von der in breiten Massen des Volkes vertretenen Auffassung, das Finanzdelikt sei ein Kavaliersdelikt, ab und macht den Staatsanwälten eine unnachsichtliche Verfolgung der Steuerzuwiderhandlungen u. ein Hinwirken auf strenge Bestrafung zur Pflicht.

rechtswissenschaft in unermüdlicher Forschertätigkeit erarbeiteten Elementargrundsätze als Aufbauelemente zu verwerten, Eigentümlichkeiten auf, die bei einer oberflächlichen Untersuchung doch wieder Zweifel an der Ebenbürtigkeit dieser Materie mit dem gemeinen, im StGB. kodifizierten Strafrecht aufkommen lassen könnten; dies gilt in besonderem Maße für die Normen des allgemeinen Teils.

Eigentümlichkeiten der verschiedensten Art weisen das Steuerverbrechen, die Steuerstrafe und die sichernden Maßnahmen auf, wovon nur einige hervorstechende Merkmale zur Illustrierung Erwähnung finden sollen:

a) Besonderheiten hinsichtlich des Steuerverbrechens: Schuldvermutungen für das Gebiet der Zoll- und Verbrauchssteuerhinterziehung (§ 396 Abs. 5 RAbgO.); der generelle Verschuldensbegriff bei der steuerlichen Ordnungswidrigkeit (§ 413 RAbgO.); die Irrtumsregelung in § 395 RAbgO. usw.

b) Besonderheiten in Bezug auf die Steuerstrafe: Geldstrafen in unbeschränkter Höhe für die vorsätzlich begangene Steuerhinterziehung und die Steuerhehlerei neben einer fakultativen Gefängnisstrafe bis zu 2 Jahren (§§ 396 Abs. 1, 403 RAbgO.); Bestrafung des Versuchs und der um des eigenen Vorteils willen begangenen Beihilfe zur Steuerhinterziehung und -hehlerei wie die vollendete Tat (§§ 397 Abs. 2 Satz 1, 398, 403 RAbgO.); ungewöhnlich hohe Geldstrafen für die übrigen Steuerdelikte (§§ 409, 413 usw. RAbgO.); die weitgehende Befugnis zur Bekanntmachung strafgerichtlicher Erkenntnisse und zur Aberkennung der bürgerlichen Ehrenrechte (§§ 399, 400 RAbgO.); die Festlegung des Kumulationsprinzips statt des Absorptionsprinzips für die Steuergeldstrafe im Falle der Idealkonkurrenz (§ 418 RAbgO.).

Endlich verdient auch noch die zu den sichernden Maßnahmen zu zählende, weitreichende Garantenhaftung genannt zu werden (§§ 393, 416 u. 417 RAbgO.). Dazu kämen dann noch die Eigentümlichkeiten des Steuerstrafverfahrens, auf die aber hier nicht eingegangen werden kann.

Liegt nun diesen von gemeinstrafrechtlichen Grundsätzen und Begriffen abweichenden Regelungen ein bestimmtes Prinzip zugrunde, hat der Gesetzgeber hier systematisch verfahren, oder sind

es Zufälligkeiten oder Konstruktionsfehler gewesen, die vielleicht bewußt oder unbewußt noch an veraltete Vorstellungen des rein fiskalisch denkenden Polizeistaates anklingen? Gewiß mögen einige dieser Erscheinungen in strukturellen Fehlern und redaktionellen Entgleisungen ihren Grund finden und somit ihre Erklärung erfahren, die wegen des verhältnismäßig niedrigen Alters dieser Disziplin zu entschuldigen sein mögen. Auch hat es wohl oft an dem veredelnden Einfluß der Wissenschaft, die sich nur wenig und dann auch nur ungern mit dieser Materie befaßte, gefehlt. Aber diese Umstände allein reichen nicht aus, den dogmatischen Gehalt dieser Abweichungen zu enthüllen und eine befriedigende Erklärung dafür zu erbringen. Will man dies erreichen, so ist ein tieferes Eindringen in die Gedankenwelt des steuerzahlenden Bürgers vonnöten.

a) Die psychologisch-soziologischen Ursachen des Steuerunrechts; — die Steuermoral.

Eine soziologische Betrachtung des Verhältnisses „Steuergläubiger — Steuerschuldner" lenkt von selbst die Aufmerksamkeit auf den Stand der derzeitigen Steuermoral. Die im Anschluß an die Behandlung der ethischen Seite der Steuernormen gebrachten geschichtlichen Reminiszenzen ließen bereits Einzelfälle einer fehlerhaften Auffassung des Rechtsbegriffes „Steuerschuld" erkennen. Diesen, den wahren Inhalt der Steuernormen verkennenden Lehrmeinungen stehen in der Praxis eine Unzahl von Fällen teils irriger, teils bewußt und gewollt falscher Auslegungen des Steuerschuldverhältnisses zur Seite. Die im Verhältnis zu den übrigen Straftaten unvergleichlich große Zahl von Steuerdelikten — die von den Steuerbehörden nicht aufgedeckten zahlreichen Fälle von Steuerzuwiderhandlungen müssen noch hinzugerechnet werden — verraten hier einen Tiefstand der Moral, wie er auf anderen Gebieten auch nicht annähernd seinesgleichen findet. Gewiß sind diese Feststellungen nicht geeignet, ernsthafte Zweifel an der sittlichen Fundierung der Steuergesetze an sich aufkommen zu lassen. Denn die Existenz einer sittlichen Norm ist nicht schon dadurch in Frage gestellt, daß sie von einem großen Teil der Normadressaten nicht befolgt wird. Wohl zwingt dieser Zustand aber dazu, den Ursachen dieser bedauerlichen Erscheinung nachzuspüren. Zunächst

ist nicht von der Hand zu weisen, daß die Steuerschraube infolge der vermehrten Bedürfnisse des Staates, vor allem aber auch infolge der durch den ungünstigen Ausgang des Weltkrieges eingetretenen wirtschaftlichen Verarmung des deutschen Volkes bis zur äußersten Belastungsgrenze angezogen ist. Schmölders hat in seinen Untersuchungen[10]) den inneren Zusammenhang zwischen Steuermoral und Steuerbelastung überzeugend nachgewiesen. Sicherlich lassen die ernsthaften Bestrebungen des heutigen Regimes, die Steuerlasten nach sozialen und bevölkerungspolitischen Gesichtspunkten gerechter zu verteilen, und die langsam beginnende Gesundung des wirtschaftlichen Lebens eine Besserung insoweit erhoffen.

Zu dieser nicht zu unterschätzenden, aber mehr zeitbedingten Ursache gesellt sich eine zweite, wichtigere, in der menschlichen Natur zu suchende Erscheinung von Dauercharakter, der Eigennutz. Der Steuerschuldner, der sich vielfach von privatrechtlichen Vorstellungen leiten läßt, vermißt vor allem bei der Entrichtung der Steuer die sichtbare Gegenleistung und die Freiwilligkeit. Wie wenige denken aber daran, so betont Goetzeler mit Recht[11]), daß all die kulturellen Güter, die der Staat seinen Bürgern in der Kunst, in der Wissenschaft, in der Verwaltung des Staates nach innen und außen und in sonstiger vielfältiger Gestalt gewährt, sich als das Äquivalent für die Abgaben darstellt, die der einzelne dem Staat leistet. Die psychologische Einstellung des Steuerzahlers gegenüber dem steuerbegehrenden Staat ist zwar verständlich, aber nicht entschuldbar. Es mag zugegeben werden, daß das ethische Gebot: „Gebt dem Staate, was des Staates ist", durch die heutige Steuergesetzgebung ihre ursprüngliche Prägnanz eingebüßt hat. In Zeiten, wo die Steuern in denkbar einfacher Form, wie etwa durch die Abgabe des Zehnten, erhoben wurden, spiegelte sich in dem Gesetzesbefehl die jeder sittlichen Norm eigene Einfachheit und Klarheit wieder, wie in den Geboten: „Du sollst nicht töten, Du sollst fremdes Eigentum nicht antasten usw.". Erst die Entwicklung der modernen Staaten, verbunden mit einem ungeheuren Anwach-

10) Schmölders, G., Steuermoral u. Steuerbelastung. Vierteljahresschrift f. Steuer- u. Finanzrecht 1932, S. 151 ff., 156.

11) Goetzeler, a. a. O. S. 32.

sen des staatlichen Aufgabenbereichs, brachte jene Komplikation und Verästelung des neuzeitlichen Rechts- und Kulturlebens. Gewiß, eine Unzahl von Steuergesetzen — bedingt unter anderem auch durch die innere Einstellung der Staatsbürger, man denke z. B. daran, daß der Staat der einfacheren und billigeren Erhebungsform einer Einheitssteuer eine Vielheit von Steuern nicht zuletzt wegen der sicheren Steueraufkommensaussichten vorzog — erschwert heute die Übersicht, weshalb man sich auch genötigt sah, den steuerstrafrechtlichen Irrtum weitestgehend zu berücksichtigen. Desungeachtet behält das allen Steuergesetzen innewohnende sittliche Grundgesetz Geltung. Das nicht allein, die mit der neuzeitlichen Geistesentwicklung einhergehende Vervollkommnung und Verfeinerung des wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebens gebieten, noch weit größere Anforderungen an die an diesem Prozeß Beteiligten zu stellen als früher. Je mehr Raum für persönliche Gestaltungsmöglichkeit, desto mehr sittliches Verantwortlichkeitsgefühl erheischt das Leben der Gemeinschaft.

b) Der legislatorische Notstand im Steuerrecht.

Das unbestreitbare Mißverhältnis zwischen dem eindringlichen Gebot der Steuernormen und dessen Wirkung auf das Gros der Steuerzahler aufzuzeigen, waren die vorangegangenen Ausführungen über die Steuermoral bemüht. Nun ist es jedem Einsichtigen klar, daß der Staat, will er sich nicht selbst aufgeben, nicht zusehen kann, daß seine Gesetze mißachtet werden. Er kann sich nicht damit begnügen, die Ursachen solcher Mißstände zu ergründen und zu erkennen, sondern er muß auch bestrebt sein, diesen Übelstand nach Möglichkeit zu beseitigen, um das Leben der Gemeinschaft in geordneten Bahnen zu erhalten.

Der Staat und damit der Gesetzgeber befinden sich gegenüber den widerstrebenden Steuerpflichtigen in einem legislatorischen Notstand, dessen Ursache, wie wir erkennen konnten, in der fehlerhaften Gesinnung der Steuerpflichtigen zu suchen ist. Auf den Gesichtspunkt des Rechtsnotstandes hat Oetker besonders hingewiesen[12]); neuerdings ist er von Goetzeler wieder aufgegriffen und

12) Oetker, Durchbrechungen des Schuldprinzips. Ger.Saal Bd. 100,

speziell für das Steuerrecht stärker betont worden[13]). Der pessimistischen Auffassung Goetzelers[14]), dieser Notstand sei ein permanenter, vermag ich jedoch nicht ganz beizupflichten, müßte man doch sonst alle Versuche, durch volkserzieherische Maßnahmen eine Besserung zu erzielen, a limine als töricht verurteilen. Es ist auch zu hoffen, daß die im III. Reich zum Staatsgrundsatz erhobene Forderung „Gemeinnutz geht vor Eigennutz" der Steuermoral einen Auftrieb geben wird. Desungeachtet wird der Gesetzgeber aber damit zu rechnen haben, daß die steuerlichen Unlustgefühle nach wie vor lebendig bleiben werden. Eingriffe in das Vermögen des einzelnen bedeuten für diesen oft schwere Opfer, und Opfer verlangen eine entsprechende Opfergesinnung. Wie aber alles Menschliche ewig unzulänglich bleiben wird, so wird der dem Menschen von Natur aus angeborene Hang zum Eigennutz einer absoluten Vervollkommnung auch hier hindernd im Wege stehen. Und so wird nach einem aus reicher Erfahrung geschöpften Worte Meisels[15]) das Rechtsgut „Steuer" in der Rechtskultur vorerst in dem Rufe eines Rechtsgutes minderer Ordnung stehen.

Der Gesetzgeber kann nun, um dem Widerstand der die Steuergesetze mißachtenden Staatsbürger zu begegnen, bei seinen Abwehrmaßnahmen sich von vornherein von prohibitiven Erwägungen leiten lassen, indem er die Steuersünder mit einem möglichst engmaschigen Netz von Gesetzen umgibt, das die Steuerhinterziehung oder -umgehung bis zu einem gewissen Grad unmöglich macht oder wenigstens erschwert. Er kann weiter durch Auferlegung strenger Aufzeichnungspflichten — es sei erinnert an die in jüngster Zeit ergangenen Verordnungen über die Pflicht zur Füh-

---

S. 29 ff., 31. „neben Notlagen für die Rechtsuntertanen, neben dem Staatsnotstand gibt es auch einen Rechtsnotstand in dem Sinne, daß der Gesetzgeber zuweilen zur Vermeidung schlimmeren Schadens nicht umhin kann, Maximen zu durchbrechen, deren Einhaltung unter normalen Verhältnissen im Interesse vollgerechter Bestrafung geboten ist".

13) Goetzeler, a. a. O. S. 143.

14) Goetzeler S. 155.

15) Meisel, Britische u. Deutsche Einkommensteuer 1925. S. 471.

rung von Wareneingangs- und -ausgangsbüchern[16]) —, ferner durch genaueste Überprüfung der Vermögens- und Einkommensverhältnisse der Steuerpflichtigen mit Hilfe eines buch- und bilanztechnisch geschulten Beamtenkörpers den Anreiz zur Begehung von Steuerzuwiderhandlungen nehmen. Aber all diese Maßnahmen reichen, wie die Erfahrung lehrt, nicht aus, um den Eingang der notwendigen Staatseinnahmen zu sichern. Das wirksamste Mittel, die Gesetzesbefolgung zu erzwingen, ist bekanntlich die Strafe. Aber hiermit hat der Gesetzgeber sich nicht begnügt, er hat im Steuerstrafrecht von der Strafe einen Gebrauch gemacht, wie er nach Art, Umfang und Voraussetzungen mit Rechtsgütern gleicher Ordnung, deren Schutz ebenfalls durch die Strafe garantiert werden soll, keinem Vergleich standhält.

Die Besonderheiten des Steuerstrafrechts überhaupt fanden in großen Zügen bereits Erwähnung; sie bezogen sich sowohl auf das Steuerverbrechen wie auch auf die Steuerstrafe einschließlich der sichernden Maßnahmen. Der Gesetzgeber machte Abstreichungen von dem Schuldpostulat, indem er für die Hinterziehung von Zöllen und Verbrauchssteuern Schuldvermutungen zuließ; er gab der Steuerstrafe einen von der gemeinen Strafe abweichenden Inhalt, er dehnte die sichernden Maßnahmen im Übermaß auf unbeteiligte Dritte aus usw. Es ist nicht der Zweck dieser Arbeit, den Gründen dieser Einzelmaßnahmen nachzuspüren, sie können vielmehr nur summarisch, soweit der vorliegenden Aufgabe dienlich, behandelt werden.

Wenn nun der Gesetzgeber Grundsätze, die als unumstößlich gelten, im Steuerstrafrecht preisgibt, so tut er dies sicherlich nicht aus Lust und Laune, sondern gezwungen durch die realen Verhältnisse. Es wurde nachgewiesen, daß die Normadressaten dem Rechtsgut „Steuer" die gebührende Achtung versagen, daß gerade hier der Egoismus über die altruistischen Postulate der Gemeinschaft die größten Triumphe feiert. Es gilt daher, das Gewissen der Steuerpflichtigen aufzurütteln und, wie Goetzeler so treffend sagt[17]),

16) VO. vom 20. 6. 35 (RGBl. I. S. 752) u. VO. vom 20. 6. 36 (RGBl. I. S. 507).

17) Goetzeler, a. a. O. S. 39.

„an dem Maß ethischen Verantwortlichkeitsgefühls gegenüber der Gesamtheit das zu ersetzen, woran es zur erfolgreichen Durchführung der Steuernormen gebricht".

c) Stärkste Betonung der Generalprävention bei der Steuerstrafe.

Ein Notstand — auf eine ausführliche Behandlung dieses Problems, i. b. auf eine Darstellung seiner besonderen Voraussetzungen beim Rechtsnotstand kann mit Rücksicht auf die zahlreichen erschöpfenden Vorarbeiten verzichtet werden — erfordert auch Notmaßnahmen. Diese finden nun ihren deutlichsten Ausdruck in der Steuerstrafe. Die übrigen materiellrechtlichen Fragen, i. b. das Schuldproblem sind daneben zweitrangiger Natur; sie finden sich entweder im Strafproblem wieder, oder sie erschöpfen sich praktisch in Fragen der Beweisführung und -erleichterung wie z. B. bei den Schuldpräsumtionen.

Wendet man sich nun dem Strafproblem im Steuerstrafrecht zu, so erkennt man bald, daß die absoluten Theorien von der Strafe, i. b. die heute stark betonte und auch den Prämissen des kommenden Strafgesetzbuchs zugrundeliegende Vergeltungstheorie dem wahren Gehalt der Steuerstrafe nicht gerecht werden. Ist doch die Strafe danach die ethisch notwendige Folge des Verbrechens (Kants Theorie von der Wiedervergeltung) und das Strafgesetz ein kategorischer Imperativ d. h. ein allgemeines Gesetz der menschlichen Vernunft. Die Strafe hat demnach keinen anderen Grund als die Strafwürdigkeit, keinen anderen Zweck als den, an dem Verbrecher Gerechtigkeit zu üben. Soll aber die Strafe ein Akt der Gerechtigkeit sein, so setzt dies voraus, daß der Einzelwille sich gegen den Allgemeinwillen auflehnt und mit diesem in Widerspruch gerät. Daß unter Allgemeinwillen in diesem Zusammenhang nicht allein der Wille des Gesetzgebers verstanden werden kann, sondern in erster Linie das Rechtsbewußtsein des Volkes, versteht sich in einem volksgebundenen Rechtsstaat von selbst. Nun finden aber die ethisch fundierten Steuernormen bei der überwiegenden Mehrzahl der Steuerzahler, wie die früheren Ausführungen zur Ge-

nüge zeigten, eine recht schlechte Resonanz. Die gemeinrechtliche Strafe hat demgegenüber eine kräftige Resonanz in den Anschauungen weitester Kreise des Volkes. Man vergegenwärtige sich, daß das Volk den Mord, den Diebstahl und auch den der vorsätzlichen Steuerhinterziehung wesensähnlichen gemeinstrafrechtlichen Betrug, der nicht einmal notwendig die Schädigung der Gesamtheit, sondern in der Regel nur eines einzelnen zur Folge hat, innerlich verabscheut. Wenn nun aber dieser kräftige Widerhall im Rechtsbewußtsein weiter Bevölkerungsschichten fehlt, wenn die Mehrzahl des Volkes die Steuernormen als ein lästiges Joch empfindet, dann fehlt es an einer wesentlichen psychischen Grundlage der Vergeltungsidee, nämlich dem Gerechtigkeitsgefühl.

Es wird deshalb also wieder zu untersuchen sein, ob die relativen Theorien geeigneter sind, die Frage nach dem eigentlichen Sinn der heutigen Steuerstrafe zu beantworten. Diese heben fast alle den eigentlichen Rechtfertigungsgrund der Strafe nicht hervor, begnügen sich vielmehr damit, die durch die Strafe zu erstrebende nächste Wirkung zu nennen. So gefaßt, sind sie mehr kriminalpolitische Theorien als Straftheorien. Das Verbrechen ist nur Voraussetzung, nicht Grund der Strafe. Der Zweck der Strafe ist aber die Erhaltung der sittlichen und rechtlichen Lebensordnung, insoweit sie vernünftigerweise durch Strafe erreicht werden kann. Die Rechtfertigung der Strafe ist mithin in ihrer Notwendigkeit zur Erreichung dieses überindividuellen Zwecks begründet. Die einzelnen Spielarten dieser relativen Theorien unterscheiden sich hinsichtlich der Mittel und Wege, diesen Zweck zu erreichen. Die wichtigsten sind die Generalpräventions- und die Spezialpräventionstheorien. Die Spezialpräventionstheorien scheiden von vornherein schon für die Untersuchung aus, weil sie nur die Wirkung der Strafe auf den zum Verbrecher Gewordenen ins Auge fassen und demnach mehr den Strafvollzug betreffen. Von den Generalpräventionstheorien beanspruchen die Theorie der Abschreckung durch den Vollzug der Strafe (Filangieri, Melin 1785) und die Theorie des psychischen Zwangs das meiste Interesse. Die erste Theorie führt zu härtesten sinnfälligen Strafen. Der wirkliche Verbrecher soll möglichst hart gestraft werden, damit der mögliche Verbrecher zurückgeschreckt werde. Nach der Theorie des psychi-

schen Zwangs[18]) soll nicht durch die Zufügung, sondern schon durch die Androhung der Strafe vom Verbrechen abgeschreckt werden, sollen Gegenmotive gegen die verbrecherische Neigung geschaffen werden. Und zwar soll nach Feuerbach[19]) das Strafübel stets größer sein als die Lust an der Begehung der Handlung, größer als der Vorteil, der dem Täter aus dem Verbrechen erwächst. Durch die Vorstellung eines solchen Übels werde der sinnliche Antrieb zum Verbrechen aufgehoben (sog. Balanciertheorie). Feuerbach gelangt so zu den härtesten Strafen, davon ausgehend, daß der schwankend gewordene Wille in jedem Falle beeinflußt werde. Er fordert vor allem auch Belehrung über die Strafgesetze schon in der Schule, damit jeder die Strafdrohung kenne.

Der Theorie des psychischen Zwangs liegt an sich der richtige Gedanke zugrunde, daß durch die in Übereinstimmung mit den sittlichen Anschauungen des Volkes erfolgende Kennzeichnung einer Handlung besonders starke Hemmungsvorstellungen wachgerufen werden, wobei allerdings nicht übersehen werden darf, daß die Furcht vor der Strafe oft durch die Hoffnung auf ein Unentdecktbleiben aufgehoben wird. Nun gilt zwar hier auch dasselbe wie bei der Vergeltungstheorie, daß nämlich die sittlichen Anschauungen des Volkes bezw. des Gros der Normadressaten mit den Wertvorstellungen, die Moral und Recht mit den Steuernormen verbinden, nicht übereinstimmen. Desungeachtet ist der Gedanke der Generalprävention am ehesten geeignet, eine Erklärung für den Sinn und das Wesen der heutigen Steuerstrafe zu geben. Der in der psychologischen Einstellung des Staatsbürgers zum Steuerunrecht beruhende staatliche Rechtsnotstand zwingt sogar den Gesetzgeber, dem Gedanken der Generalprävention im Steuerstrafrecht noch stärker Ausdruck zu verleihen, als man es gemeinhin zu tun gewohnt ist. Goetzeler spricht in diesem Zusammenhang von einer Integration der Strafwirkung durch Steigerung der Generalprävention im Wege positiver Satzung[20]). Beruht die volks-

18) Begründer: Hobbes, England, 17. Jahrhundert; Hauptvertreter bei uns Feuerbach, auch Schopenhauer.

19) Feuerbach, Lehrbuch des gemeinen in Deutschland gültigen peinlichen Rechts, Gießen 1812, S. 17 ff.

20) Goetzeler S. 158.

erziehende Kraft der gemeinen Strafe vor allem ja auf der Macht des guten Beispiels, das von den staatserhaltenden und ordnungbejahenden Bürgern vorgelebt und so tief in das Volk hineingetragen wird, so muß die Steuerstrafe einem allgemeinen Indifferentismus gegenüber den Steuernormen Rechnung tragen und sofort ganze Arbeit leisten. Sie muß abschrecken und erziehen zugleich nicht nur den einzelnen Steuersünder, sondern die Gesamtheit der Steuerpflichtigen. Nur eine solche, den tatsächlichen Verhältnissen Rechnung tragende Steuerstrafe kann die Integrität der staatlichen Einnahmen gewährleisten. Jeder Staat hat nach einem bemerkenswerten Ausspruche Meisels[21]) in seinem Volke den Grad von Steuerehre, den er sich erzieht. So gesehen erscheinen auch die Besonderheiten des Steuerstrafrechts, i. b. die sinnfällige Härte der Steuerstrafe, in einem günstigeren Lichte. In soziologischen Erscheinungen ihre Rechtfertigung findend, ordnen sie sich so sinnvoll ein in das System der Rechtsgüterschutzmaßnahmen.

d) Die Komplementärfunktion der tätigen Reue im Steuerstrafrecht (§ 410 RAbgO.).

Eine Analyse der Eigentümlichkeiten des Steuerstrafrechts vermittelte im vorhergehenden die Erkenntnis, daß der Notstandsgesichtspunkt den Gesetzgeber zu den besonderen legislatorischen Maßnahmen veranlaßte. Weiter fand das Problem der Steuerstrafe in der starken Betonung der Generalprävention seine Klärung. Die Wesenselemente des Strafrechts, der Rechtsgüterschutz und die Verbrechensbekämpfung, bestimmten dabei Ziel und Grenze des Handelns. Folgend dieser Zielrichtung, zugleich aber auch den eigentümlichen Strukturelementen des Steuerstrafrechts Rechnung tragend, stellt die Bestimmung des § 410 RAbgO. eine notwendige Ergänzung dar zu der Steuerstrafe. Bestimmten schon im gemeinen Strafrecht den Gesetzgeber kriminalpolitische Erwägungen dazu, in § 46 StGB. den freiwillig vom unbeendeten Versuch zurücktretenden und den nach beendetem Versuch tätige Reue übenden Täter straffrei ausgehen zu lassen, so war eine entsprechende Regelung

---

21) Meisel, Britische u. Deutsche Einkommensteuer, S. 137.

im Steuerstrafrecht doppelt vonnöten[22]). Der Grundsatz, daß freiwilliger Rücktritt von Strafe befreit, ist so alt wie die Strafrechtswissenschaft selbst[23]). Schutz des angegriffenen Rechtsguts vor Verletzung durch Inaussichtstellen von Straffreiheit für den Fall rechtzeitiger Umkehr des zur Tat Entschlossenen ist dabei der entscheidende Leitgedanke. Der Gesetzgeber hat mehr Interesse an der Erhaltung der nationalen Lebensgüter als an der Bestrafung des Schuldigen, daher sein begreifliches Bestreben, dem Täter die Umkehr zu erleichtern; es soll ihm gleichsam eine goldene Brücke zum Rückzug gebaut werden. Wie könnte dies wirksamer geschehen als dadurch, daß man, der menschlichen Psyche Rechnung tragend, die durch die Tat erstrebten Vorteile auszugleichen sucht durch das Äquivalent des Verzichts auf Bestrafung. Der Täter soll für seine Sinnesänderung, die dabei anerkanntermaßen nicht einmal einem edlen Motiv zu entspringen braucht, geradezu belohnt werden.

Das Verhältnis von Strafe und Lohn im Strafrecht zu verfolgen, hat Oetker unternommen[24]). Er kam dabei zu dem Ergebnis, die Attribute der Gerechtigkeit, die schuldmessende Wage und das strafende Schwert, seien unvollständig, denn die Justiz belohne auch. Es sei, das ist sein Gedankengang, ein mächtiger Ansporn gegeben für den Täter, schädliche Folgen seines Verbrechens zu ver-

---

22) Die im Gegensatz zur herrschenden Meinung stehenden Rechtstheorien, mögen sie wie die Annullationstheorie Zachariäs (Die Lehre vom Versuch der Verbrechen, Göttingen 1839, 2. Teil, S. 270 ff.) in dem Rücktritt einen Schuldaufhebungsgrund schlechthin erblicken, oder, wie neuerdings Kemsies (Die tätige Reue als Schuldaufhebungsgrund, strafrechtliche Abhandl. 1929 — Breslau, Heft 259, S. 27 ff.), darunter eine bloße Annullierung des Unwertsurteils der Gemeinschaft verstehen, sind nicht überzeugend; denn einmal kann man etwas Geschehenes nicht für ungeschehen erklären, und weiter kann auch die Vorwerfbarkeit einer in der Vergangenheit liegenden Handlung nicht aus der Welt geschafft sein, bloß weil beim Täter eine Sinnesänderung eingetreten ist; ausführliches hierüber bei Allfeld, Der Rücktritt vom Versuch nach dem geltenden Recht und dem Entwurf eines allgem. Deutschen Strafgesetzbuchs von 1927, Festgabe f. R. v. Frank, Tübingen 1930, Bd. 2, S. 74 ff.

23) Nähere Einzelheiten bei Herzog, Rücktritt vom Versuch und tätige Reue, Würzburg 1889, S. 11 ff.

24) Oetker, Strafe u. Lohn, Ger.S. Bd. 70, S. 321 ff., 358, 359.

hindern oder wiedergutzumachen, sich gut zu führen in der Strafanstalt usw., wenn dieses Verhalten prämiert werde mit ganzem oder teilweisem Straferlaß, wenn dem Abbüßen ein Abverdienen zur Seite trete. Oetker hat dann auch auf die wichtigsten Verkörperungen dieses Prinzips hingewiesen und gerade die tätige Reue als Hauptanwendungsfall herausgestellt[25]). Der Lohnidee im Strafrecht kommt in der Tat eine nicht zu unterschätzende Bedeutung zu. Mit ihrer Vergeltungsfunktion verbindet sich ein beachtlicher präventiver Gesichtspunkt, das Interesse des Rechtsgüterschutzes.

Diese unbestreitbare Präventivtendenz des § 46 StGB. — die gesetzlichen Voraussetzungen dieser Vorschrift werden im weiteren Verlauf der Ausführungen noch vergleichsweise heranzuziehen sein — kommt bei der der gemeinstrafrechtlichen Bestimmung wesensverwandten Regelung des § 410 RAbgO. noch weit stärker zum Ausdruck. Die mehr sekundäre Schutzfunktion des Rücktritts bezw. der tätigen Reue im gemeinen Strafrecht mußte sich im Steuerstrafrecht logischerweise zu einer Kardinaleinrichtung der Verbrechensprophylaxe ausweiten. Die grundverschiedene Einstellung des überwiegenden Teils der Staatsbürger zu den Steuernormen im Vergleich zu den Normen des Strafgesetzbuchs machte es, wie bereits betont wurde, dem Gesetzgeber zur Pflicht, dem Steuerstrafrecht eine ungewöhnlich zweckbetonte Ausrichtung zu geben. Der Indifferentismus der Steuernormadressaten forderte Notstandsmaßnahmen des Staates heraus. Hauptsinn und -zweck der Steuerstrafe mußte es folglich sein, den einzelnen Steuersünder durch den Vollzug der Strafe abzuschrecken und sein fehlerhaftes Gewissen aufzurütteln. Daneben mußten aber auch Androhung und Anwendung der Steuerstrafe die Gesamtheit der Steuerpflichtigen nachhaltig beeindrucken und auf die allgemeine Steuermoral läuternd wirken. Jedoch all diese Zwangscharakter tragenden Maßnahmen wären im Ergebnis nur unvollkommen, wären sie nicht begleitet von einer großzügigen und Weitblick verratenden Behandlung des Rücktritts bezw. der tätigen Reue. Und dieser Forderung der praktischen Vernunft ist der Gesetzgeber in der Regelung des § 410 RAbgO. in einem so weitgehenden Umfange nachgekommen, wie es alle

25) Oetker a. a. O. S. 359.

Erwartungen übertrifft. Dies leuchtet ohne weiteres ein, wenn man, um eine wichtige Konsequenz vorwegzunehmen, daran denkt, daß der Gesetzgeber dem Steuersünder auch noch nach Vollendung der Tat einen gefahrlosen Rückzug garantiert unter der selbstverständlichen Bedingung der Reparation des eingetretenen Schadens. Diese von soziologischen und fiskalischen Erwägungen inspirierten Maßnahmen sind dabei wirklichkeitsnah und folgerichtig zugleich. Rege Wechselbeziehungen zwischen dem gemeinen Strafrecht und dem Steuerstrafrecht im allgemeinen und der Behandlung des Strafproblems und des Rücktritts bezw. der tätigen Reue im besonderen sind dabei unverkennbar. Das Schutzbedürfnis des jeweiligen Rechtsguts und das Maß der Verankerung der Norm im sittlichen Bewußtsein des Volkes bestimmen Art und Umfang der Variation. Je mehr Gefährdung des Rechtsguts und je mehr Indifferentismus gegenüber der Norm, desto mehr Betonung der Generalprävention; je stärker die Präventivtendenz, desto mehr Raum für Rücktritt bezw. tätige Reue. Die Einsicht in diese Verhältnismäßigkeit erschließt sich einem auch bei Anwendung des Lohngedankens. Je weniger sittliche Grundlagen beim einzelnen und der Gesamtheit gegeben sind, desto weniger Opfer kann man erwarten; bringt der Steuerpflichtige der Steuerforderung des Staates wenig Verständnis entgegen, und ist er allzu geneigt, den Gesetzesbefehl zu mißachten, so muß man ihm schon für ein Mindestmaß persönlicher Initiative und Opferbereitschaft einen lockenden Lohn in Aussicht stellen.

Wie sehr ein solches Entgegenkommen auf dem Spezialgebiete der Steuer im Interesse der Einnahmensicherung berechtigt ist, beweist die Erfahrung. Sie zeigt, daß gerade hier die Gefahr der Wiederholung besonders zu befürchten ist, und daß aus einem einmaligen oder mehrmaligen Abweichen vom geraden Wege allzuleicht ein Dauerzustand werden kann. Wie leicht veranlaßt den Steuerpflichtigen, der einmal eine Steuerzuwiderhandlung begangen hat (z. B. eine Einkommensteuerhinterziehung), die Furcht vor der Entdeckung, bei Beginn des neuen Steuerabschnitts wieder dieselben unwahren Angaben zu machen. Die Versuchung, einem begangenen Unrecht eine weitere, oft endlose Kette von Delikten hinzuzufügen, ist auf keinem Rechtsgebiet so groß wie auf dem des

steuerlichen mit seiner Vielheit von sachlich und verfahrensmäßig meist voneinander abhängigen Steueransprüchen. Gibt man aber dem Delinquenten die Möglichkeit, jeder Zeit freimütig einen Schlußstrich unter das vergangene Unrecht zu setzen und sein Gewissen zu bereinigen, so gereicht dies sowohl ihm wie auch dem auf die Einnahmen angewiesenen Staat zum Nutzen. Der Staat schützt damit das seiner Obhut anvertraute Rechtsgut „Steuer", und die Steuermoral erhält gleichfalls einen Auftrieb.

Daß die Bestimmung des § 410 RAbgO., die in der Vergangenheit zwar schon viele segensreiche Folgen gezeitigt hat, die ihr neben der Steuerstrafe in ganz besonderem Maße zugedachte Rechtsgutschutzfunktion noch nicht in restlos zufriedenstellender Weise erfüllen konnte, ist wohl nicht zuletzt darauf zurückzuführen, daß ihre Existenz und Bedeutung den wenigsten bekannt geworden ist. Eine entsprechende Belehrung und Aufklärung weitester Kreise des Volkes dürfte erfolgversprechend und dem Staatswohl besonders dienlich sein. Eine eindringliche Mahnung an die Rechtswahrer, die Staatsführung in der Erfüllung dieser wichtigen Aufgaben zu unterstützen, erscheint dabei besonders am Platze; das den Rechtsanwälten in § 177 Abs. 1 Satz 1 und 3 RAbgO. gewährte Auskunftsverweigerungsrecht verbürgt auch den Rechtsuchenden eine sichere und gewissenhafte Beratung.

Das ernste Bestreben des Gesetzgebers, die Steuerehrlichkeit um jeden Preis zu heben und damit dem Rechtsgut „Steuer" einen wirksamen Schutz angedeihen zu lassen, verraten auch deutlich eine Reihe von zeitlich begrenzten Einzelmaßnahmen, die dem Gedanken der tätigen Reue neuen Auftrieb und größere Stoßkraft verleihen sollen. Es sei erinnert an die 2. Steueramnestieverordnung vom 19. September 1931, die für den Fall fristgemäßer Berichtigung früherer unrichtiger Angaben nicht nur Straffreiheit in Aussicht stellte, sondern obendrein den reuigen Steuersünder von der Nachzahlungspflicht befreite. Die in der Folgezeit i. b. nach 1933 mehrfach erlassenen Straffreiheitsgesetze dienten, soweit Steuerdelikte dadurch berührt wurden, mittelbar auch diesem Zweck. Schließlich verdient noch eine ausschließlich den steuerlichen Bereich berührende Maßnahme aus jüngster Zeit genannt zu werden. Es handelt sich um den allgemein bekannten, mit den von Staatssekretär Rein-

hardt am 21. Sept 1936 auf der Eisenacher Tagung der Finanzbeamten verkündeten sog. Eisenacher Grundsätzen in innerem Zusammenhang stehenden Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 24. Dez. 1936 (S. 1278—76 III R). Danach soll bei Steuerzuwiderhandlungen aus der Zeit vor dem 30. 1. 1933 von Bestrafung abgesehen werden, wenn der Steuerpflichtige seit dem 30. 1. 1933 steuerehrlich geworden ist und nicht in der Liste der säumigen Steuerzahler erschienen ist. Ferner sollen Steuerzuwiderhandlungen, die vor dem 1. Okt. 1935 von Kleingewerbetreibenden und Handwerkern begangen worden sind und mit dem Warenumsatz in Zusammenhang stehen, nur dann noch verfolgt werden, wenn wegen dieser Steuerzuwiderhandlungen ein Verfahren vor dem 21. Sept 1936 bereits eingeleitet war und die Steuerpflichtigen seit dem 1. Jan. 1936 das Wareneingangsbuch nicht ordnungsgemäß geführt haben[26]). Alle diese Einzelaktionen, die ihren inneren Zusammenhang mit dem der Bestimmung des § 410 RAbgO. zugrundeliegenden Prinzip nicht verheimlichen können, bestätigen allzudeutlich die früheren Feststellungen und verraten Schritt auf Tritt die gesetzgeberische Tendenz, den nationalen Rechtsgütern mit allen nur denkbaren Mitteln Schutz angedeihen zu lassen. So ihre Motivierung erhaltend, stellen sie geradezu Präventivmaßnahmen dar zu der generalprävenierenden Bestimmung des § 410 RAbgO.

Die voraufgeschickten grundsätzlichen Bemerkungen verfolgten den Zweck, einmal den wesentlichen Gehalt des Steuerstrafrechts und seiner Eigentümlichkeiten zu enthüllen und gleichzeitig eine lebendige Synthese herzustellen zwischen dieser in mancher Hinsicht ein berechtigtes Eigenleben führenden Materie der Strafnebengesetzgebung und dem allen kriminalistischen Begriffen und Einrichtungen Inhalt und Ziel gebenden gemeinen Strafrecht. Sodann wurde aber auch aufgezeigt, welch eminent wichtige Bedeutung der Einzelbestimmung des § 410 RAbgO. zukommt. Im Verein mit der Steuerstrafe ist sie in erster Linie berufen, die Aufgaben zu erfüllen, die den Normen des Steuerstrafrechts zugedacht ist. Erhielt diese Kardinalbestimmung des Steuerstrafrechts so den ihr gebührenden Platz angewiesen in dem übergeordneten Bereich des

---

26) Nähere Einzelheiten in RStBl. 1936 (26) S. 1249 ff.

Rechtsgüterschutzsystems, so vermittelte des weiteren die Erkenntnis von ihrer stark generalprävenierenden Tendenz Beurteilungsmaßstäbe und Richtlinien für die Auslegung von Zweifelsfragen. Nach dieser philosophisch-dogmatischen Fundamentierung werden uns im folgenden die Einzelheiten dieser Regelung, d. h. die Interpretation der essentiellen gesetzlichen Merkmale beschäftigen.

II. Teil.

Die legislatorische Behandlung der tätigen Reue in § 410 Abs. 1 RAbgO.

1. Geschichtliche Reminiszenzen und sachlicher Geltungsbereich des § 410 Abs. 1 RAbgO.

Da das frühere Steuerstrafrecht die begriffliche Unterscheidung zwischen Versuch und vollendeter Tat nicht kannte — charakteristisch hierfür war das Zoll- und Verbrauchssteuerstrafrecht, das das „Unternehmen" der Hinterziehung mit Strafe bedrohte — konnte es auch keinen Rücktritt vom Versuch geben. Wohl gewährten einzelne Steuergesetze bei Selbstanzeige Straffreiheit, und zwar zeitlich unbeschränkt. Besonders erwähnenswert ist § 66 Abs. 3 des preußischen Einkommensteuergesetzes vom 24. 6. 1891 (PrGS. S. 198), der als Vorbild für den heutigen § 410 RAbgO. angesprochen werden kann und so lautete: „Derjenige Steuerpflichtige, welcher, bevor eine Anzeige oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet ist, seine Angaben an zuständiger Stelle berichtigt oder ergänzt bezw. das verschwiegene Einkommen angibt und die vorenthaltene Steuer in der ihm gesetzten Frist entrichtet, bleibt straffrei". Ferner sei auch des ähnlich gefaßten § 79 des Besitzsteuergesetzes vom 3. Juli 1913 (RGBl. S. 542) gedacht. Erst die Steuergesetzgebung des Jahres 1918 und ein Jahr später die RAbgO. vollzogen dann den Anschluß an die im Strafgesetzbuch getroffene Unterscheidung zwischen Versuch und vollendeter Tat. Die von der Nationalversammlung beschlossene und am 23. Dez. 1919 in Kraft getretene RAbgO. brachte dann auch in dem § 374 a. F. die dem heutigen § 410 RAbgO. (Gesetz vom 22. V. 1931, RGBl. I S. 161 ff., 213) an Inhalt und Formulierung gleichende Regelung der tätigen Reue.

Der zunächst interessierende Abs. 1 des § 410 RAbgO. hat folgenden Wortlaut: „Wer in den Fällen der §§ 396, 402, 407—409, bevor er angezeigt oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet ist (§ 441 Abs. 2), unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Steuerbehörde, ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt zu sein, berichtigt oder ergänzt oder unterlassene

Angaben nachholt, bleibt insoweit straffrei. Sind in den Fällen der §§ 396, 407 Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile gewährt oder belassen, so tritt die Straffreiheit nur ein, wenn der Täter die Summe, die er schuldet, nach ihrer Fristsetzung innerhalb der ihm bestimmten Frist entrichtet; das gleiche gilt im Falle des § 402".

Später wurde durch Art. VI Nr. 12 und Art. VII Nr. 10 des Gesetzes vom 22. 12. 29 (RGBl. I, S. 234) mit Wirkung vom 1. Januar 1930 ab das Sonderstrafrecht auch der Abschnitte A—F des Tabaksteuergesetzes und der entsprechenden Abschnitte des Vereinszollgesetzes beseitigt, soweit es mit dem Strafrecht der RAbgO. nicht in Einklang stand, so daß der in § 451 a. F., 478 n. F. RAbgO. enthaltene Gedanke, daß das Strafrecht der RAbgO. grundsätzlich auch auf Zuwiderhandlungen gegen einzelne Reichssteuergesetze Anwendung zu finden hat, restlos verwirklicht ist. Daß auch die entsprechenden Bestimmungen des Landes- und Kommunalsteuerrechts größtenteils eine Angleichung an diese Regelung erfahren haben, sei der Vollständigkeit halber beiläufig erwähnt (vergl. auch die §§ 4, 7 RAbgO.[1]).

2. Beschränkung des § 410 Abs. 1 RAbgO. auf bestimmte strafbare Tatbestände.

§ 410 Abs. 1 RAbgO. sieht Straffreiheit nicht für jede Art von Steuerzuwiderhandlungen vor, seine Anwendbarkeit ist vielmehr beschränkt auf besonders geartete Tatbestände, und zwar fallen hierunter:

I. Die Steuerhinterziehung; die Steuerhinterziehung ist gemäß § 396 RAbgO. kein einheitlicher Tatbestand. Das allgemeinste und umfassendste Delikt, das § 396 enthält, ist die vorsätzliche Bewirkung der Verkürzung von Steuereinnahmen (§ 396 Abs. 1). Diesem Haupttatbestand sind mehrere kasuistisch geregelte Nebentatbestände untergeordnet, von denen vor allem die Steuerumgehung (§ 396 Abs. 4) als besonderes Charakteristikum des Steuerstrafrechts Beachtung verdient.

---

1) Interessante Einzelheiten hierüber bei Crisolli, Julius, Lehrbuch des Steuerrechts, 1. Teil, S. 318—319.

II. Die mit einem irreführenden terminus technicus als Steuergefährdung bezeichnete fahrlässige Verkürzung von Steuereinnahmen (§ 402 RAbgO.).

III. Errichtenlassen eines Bankkontos auf einen falschen oder erdichteten Namen (§ 407 in Verbindung mit § 163 Abs. 1).

IV. Zuwiderhandlungen der Banken usw. bei Errichtung von Konten, Annahme von Wertsachen usw. (§§ 408, 163 Abs. 2 und 3 RAbgO.).

V. Verletzung der Auskunftspflicht durch Vorstände und Liquidatoren von Aktiengesellschaften usw. (§§ 408, 185 RAbgO.).

VI. Verletzung der Auskunftspflicht durch Treuhänder, Vertreter usw. (§§ 408, 187 RAbgO.).

VII. Verletzung der Anzeigepflicht der Testamentsvollstrecker, Pfleger, Liquidatoren, Pfandgläubiger usw. (§§ 409, 117 RAbgO.).

a) Der enumerative (ausschließliche) Charakter des in § 410 Abs. 1 RAbgO. enthaltenen Katalogs.

Der Versuch der Steuerhinterziehung (§ 397 RAbgO.) ist zwar nicht ausdrücklich erwähnt, jedoch erscheint die Anwendung des § 410 RAbgO. hier aus zwingenden Gründen geboten. Die Entstehungsgeschichte der RAbgO. und die geschichtliche Entwicklung des Gedankens der tätigen Reue im Steuerstrafrecht liefern für die Bejahung oder Verneinung dieser Frage zwar keine Anhaltspunkte, jedoch lassen Inhalt und Fassung des § 410 mittelbar einen positiven Schluß zu. Bei der Ausgestaltung des § 410 RAbgO. hatte der Gesetzgeber nämlich bestimmte Tatbestände im Auge, bei denen tätige Reue möglich sein sollte. Der Versuch der Steuerhinterziehung ist jedoch im Verhältnis zur vollendeten Steuerhinterziehung selbst kein neuer, selbständiger Tatbestand des Steuerstrafrechts. Er stellt lediglich eine besondere Modalität der Begehung dar; er ist sogar hinsichtlich seiner Strafwürdigkeit der vollendeten Hinterziehung gleichgestellt (§ 397 Abs. 2). Weiter spricht für diese Auslegung auch noch die Tatsache, daß der Gesetzgeber die Straffreiheit bei der vollendeten Steuerhinterziehung von dem weiteren Erfordernis der Nachentrichtung der hinterzogenen Steuer ausdrücklich ab-

hängig gemacht hat[2]). Ist somit die Anwendung des § 410 RAbgO. auf den Versuch der Steuerhinterziehung grundsätzlich zu bejahen, so bereitet die Abgrenzung gegen § 46 StGB. doch noch mancherlei Schwierigkeiten, wovon in einem späteren Kapitel die Rede sein wird.

Nach dem Gesagten kann es weiter auch keinem Zweifel unterliegen, daß die im strafschärfenden Rückfall begangene Steuerhinterziehung (§ 404 RAbgO.), obwohl sie im Katalog nicht aufgeführt ist, die Vorteile des § 410 genießt; tatbestandsmäßig der gewöhnlichen Hinterziehung gleichend, unterscheidet sie sich von jener nur durch Art und Maß der Bestrafung[3]). In gleicher Weise wie der Täter können sich schließlich auch noch die Teilnehmer im w. S. (Mittäter, Anstifter und Gehilfen) — hierauf wird in anderem Zusammenhang noch näher einzugehen sein — bei den vorstehend aufgeführten Steuerzuwiderhandlungen die Einrichtung des § 410 RAbgO. zunutze machen, wenn bei ihnen die Voraussetzungen der tätigen Reue vorliegen.

Nicht aber ist § 410 Abs. 1 RAbgO. anzuwenden auf die Steuerhehlerei[4]), die Begünstigung, die Steuerzeichendelikte, die Verletzung des Steuergeheimnisses und die sonstigen in dem Katalog nicht enthaltenen Steuerzuwiderhandlungen, sowie endlich auch nicht auf die Zuwiderhandlungen gegen das Volksverratsgesetz, wie man auf Grund des neuen § 8 Abs. 4 des Volksverratsgesetzes[5]) anzunehmen geneigt sein könnte[6]). Denn die Aufzählung bestimm-

---

2) So die übereinstimmende Ansicht von Lehre und Rechtsprechung: RGSt. 56/385; Megow, Handbuch des Steuerrechts für den Rechtsanwalt u. Notar. Leipzig 1937. S. 55/56; Cattien, Hans, Reichssteuerstrafrecht u. Reichsteuerstrafverfahren. Berlin 1929. S. 238 I; Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, Berlin 1927, S. 504 ff.; Becker, Die RAbgO., 6. Aufl., Berlin 1928, S. 778 ff., 781. Anm. 7 zu § 374 a. F.; Crisolli, J., Lehrbuch des Steuerrechts, 1. Teil, Berlin 1933, S. 333.

3) Vergl. Cattien, a. a. O. S. 237.

4) So ausdrücklich RGSt. 56/11; ferner Crisolli, a. a. O. S. 333.

5) Gesetz gegen Verrat der Deutschen Volkswirtschaft vom 12. 6. 1933 (RGBl. I. S. 360); Aenderung vom 16. 10. 34 (RGBl. I. S. 925).

6) Durch das Volksverratsgesetz sollte erreicht werden, daß diejenigen Werte, hinsichtlich deren steuerrechtliche u. devisenrechtliche Verpflichtungen bisher nicht erfüllt worden waren, angezeigt wurden.

ter Tatbestände, die eine tätige Reue zulassen, trägt ausschließlichen Charakter; sie ist also nicht etwa bloß exemplifikatorisch zu werten. Der kürzlich erst noch auf gesetzlichem Wege ausgetragene Streit über die Anwendbarkeit des § 410 RAbgO. auf den § 15 der 2. Steueramnestieverordnung vom 19. Sept. 1931 (RGBl. I, S. 503) liefert hierfür einen untrüglichen Beleg. § 15 der 2. StAmnVO. bestimmte folgendes: „Wer vorsätzlich in der Vermögenserklärung 1931 steuerpflichtige Vermögensgegenstände im Werte von insgesamt mehr als 3000 RM einer bestehenden Rechtspflicht zuwider nicht angibt usw., wird mit Gefängnis nicht unter 3 Monaten, in besonders schweren Fällen mit Zuchthaus bis zu 10 Jahren bestraft. Daneben ist auf Geldstrafe zu erkennen usw.". Die Steueramnestiefrist ist am 26. 10. 1931 abgelaufen. Damit entstand die Frage, ob die Steuerpflichtigen, die von der Steueramnestie keinen Gebrauch gemacht hatten, also Vermögenswerte von mehr als 3000 RM 1931 vorsätzlich nicht angegeben hatten, obwohl sie

---

Die außerordentlich schweren Strafen, die das Volksverratsgesetz im Falle der nicht rechtzeitigen Erstattung der Anzeige vorsah, sollten nun für die Fälle, in denen es sich um nicht erhebliche Werte handelte, gemildert werden. Dementsprechend bestimmte § 23 Ziff. 5 des Steueranpassungsgesetzes vom 16. 10. 1934 (RGBl. I. S. 925), daß, falls Werte von nicht mehr als 10 000 RM nicht angezeigt worden sind, die Strafe so bemessen werden kann, als habe der Täter eine Steuerhinterziehung begangen; der Täter kann also mit Geldstrafe in unbeschränkter Höhe, daneben mit Gefängnis bis zu 2 Jahren bestraft werden (§ 396 RAbgO.). Gleichzeitig erhielt dann auch § 8 des Volksverratsgesetzes in dem neuen Abs. 4 einen Zusatz dieses Inhalts. Die Anführung der Steuerhinterziehungsstrafe bezw. des Steuerhinterziehungstatbestandes berechtigt jedoch nicht zu der Annahme, daß auf solche Zuwiderhandlungen gegen das Volksverratsgesetz auch die übrigen strafrechtlichen Bestimmungen der RAbgO., i. b. also auch die in § 410 RAbgO. enthaltene Bestimmung über tätige Reue, Anwendung finden können. Denn die Heranziehung des Strafrahmens der Steuerhinterziehung erfolgte offensichtlich zu dem Zweck, um dem Richter einen Beurteilungsmaßstab für die Strafzumessung an die Hand zu geben. Dieser Gedankengang findet auch mittelbar seine Bestätigung im § 21 Abs. 1 der zum Volksverratsgesetz erlassenen Durchführungsverordnung vom 28. 6. 1935 (RGBl. I. S. 413), der klar zum Ausdruck bringt, daß Verbrechen und Vergehen gegen das Volksverratsgesetz keine Steuerzuwiderhandlungen im Sinne der RAbgO. darstellen.

dazu verpflichtet waren, noch die Möglichkeit hatten, wieder steuerehrlich zu werden, ohne sich der Gefahr schwerer Bestrafung auszusetzen, d. h. also praktisch, ob sie sich auf dem Wege über § 410 RAbgO. noch Straffreiheit verschaffen konnten. Das Reichsgericht wie auch ein Teil der Literatur[7]) nahmen eine ablehnende Haltung ein. Das Reichsgericht begründete seinen Standpunkt mit Recht damit, die Bestimmung des § 15 der 2. StAmnVO. habe die vorsätzliche Nichtberichtigung einer Vermögenserklärung 1931 als einen steuerrechtlichen Sonderstraftatbestand neu eingeführt, sie sei damit vom Begriff der Steuerhinterziehung im Sinne von § 396 RAbgO. losgelöst und als Sondervergehen unter besonders hohe Strafen gestellt worden; die Erfüllung dieses Tatbestandes hänge auch nicht davon ab, ob und in welcher Höhe eine Verkürzung der Vermögenssteuer gewollt oder eingetreten sein würde. Eine Anwendung des § 410 RAbgO. auf diese Tatbestände würde endlich auch, so schlußfolgert das Reichsgericht, der Strafdrohung ihre gewollte Schärfe nehmen. Gegenteiliger Auffassung war vor allem der Reichsfinanzhof, der in einem auf Ersuchen des Reichsfinanzministers erstatteten Gutachten vom 23. Jan. 1933 (Gr.S. D. 3/32) die Meinung vertrat[8]), die Anwendung des § 410 RAbgO. widerspreche nicht dem Grundgedanken der Amnestie, werde vielmehr auch dem dem § 410 innewohnenden Zweckgedanken gerecht; aus diesem Grunde sei zum mindesten eine analoge Anwendung des § 410 auf die hier gegebenen Tatbestände angebracht. Das Reichsgericht verharrte aber auch weiterhin auf seinem Standpunkte. Um nun den berechtigten finanzpolitischen und kriminalpolitischen Forderungen des Reiches Genüge zu verschaffen und gleichzeitig auch die wohl begründeten rechtlichen Bedenken des Reichsgerichts auszuräumen, bestimmte die Durchführungsverordnung zum Gesetz gegen Verrat der Deutschen Volkswirtschaft vom 28. 6. 1933 (RGBl. I, S. 413)[9]) unter anderem, daß die Vorschriften des § 410 RAbgO. auch dann Anwendung zu finden haben, wenn ein Vergehen gegen § 15 der 2. StAmnVO. vom 19. Sept. 1931 vorliege. Dieser neuen

7) Lion-Hartenstein, Steuer- u. Devisennotrecht, Berlin 1932, S. 271; RG., Urteil v. 29. 11. 32 RStBl. S. 11—27.

8) JW. 1933 S. 1281.

9) Vergl. auch RStBl. 1933, S. 615.

auf Grund des § 22 Abs. 2 der erwähnten Durchführungsverordnung geschaffenen Lage Rechnung tragend, erklärte das Reichsgericht in seiner jüngsten Entscheidung[10]) vom 2. Dez. 1935 — in seinem Urteil vom 28. Jan. 35[11]) hatte es allerdings noch keinen Stellungswechsel vollzogen — in Übereinstimmung mit der einschlägigen Literatur[12]) die bisherigen Hindernisse einer Anwendung des § 410 RAbgO. für ausgeräumt; es begründete dies damit, daß der Durchführungsverordnung zum Volksverratsgesetz als dem milderen Gesetz der Vorrang gebühre gegenüber § 15 der 2. StAmn-VO. Für die Richtigkeit des vom Reichsgericht vor Erlaß der Durchführungsverordnung eingenommenen Standpunkts spricht vor allem auch die Bestimmung des Abs. 3 des § 22 der VO. Wenn der Gesetzgeber hier die Verpflichtung zur Nachentrichtung zu wenig gezahlter Steuern ausdrücklich zu konstituieren für nötig erachtete, so ist damit eine Ablehnung der vom Reichsfinanzhof vertretenen Meinung, der die Bestimmung des § 410 RAbgO. beherrschende Zweckgesichtspunkt befürworte eine analoge Anwendung, deutlich ausgesprochen.

b) Welches Prinzip liegt der Auswahl der Tatbestände zugrunde?

Ist also daran festzuhalten, daß der Katalog der die Anwendung von § 410 RAbgO. gestattenden strafbaren Tatbestände betont ausschließlicher Natur ist, daß also eine willkürliche Ausdehnung auf ähnliche Tatbestände verwehrt ist, so drängt sich einem die Frage auf, welche Gründe den Gesetzgeber hierzu bestimmten. Liegt der Auswahl dieser Tatbestände ein bestimmtes Prinzip zugrunde, verträgt sich schließlich diese Methode mit der dieser Bestimmung wesenseigenen Präventivtendenz? Das sind Fragen, die eine ernsthafte Beantwortung erheischen. Nimmt man zunächst einmal die von § 410 Abs. 1 nicht erfaßten Tatbestände der Steuerhehlerei, der Begünstigung, der Steuerzeichendelikte und des Verrats von

10) RGSt. 70/3—5.

11) RGSt. 69/93 ff.

12) Crisolli, JW. 1935, S. 1631, Anm. zu der Entsch. d. RG. v. 28. 1. 35; Arlt, Handb. des Steuerrechts von Boethke-Arlt. 2. Aufl., 1934 zu § 10 des Volksverratsgesetzes, Anm. 1, S. 379.

Steuergeheimnissen heraus, so erkennt man mit Leichtigkeit, daß hier Erwägungen vorwiegend kriminalistischer Art den Ausschlag gegeben haben und geben mußten. Alle diese Delikte tragen kein typisch steuerstrafrechtliches Gepräge. Es bestand daher kein Grund, ihnen nur deshalb eine Vorzugsstellung einzuräumen, weil sie sich zufällig im Bereich des Steuerlichen auswirken konnten. Die unter dem besonderen Merkmal des Steuerzeichendelikts begangene Urkundenfälschung z. B. verlangt eine strenge Bestrafung, weil der Staat die Integrität der öffentlichen Urkunden unter allen Umständen schützen muß, mögen diese Urkunden steuerlicher oder sonstiger Art sein.

Sieht man von diesen kriminalistischen Gesichtspunkten ab, die eine Ausnahmestellung für diese Delikte zwingend vorschreiben, so gewahrt man bald auch ein weiteres Moment, das für die Auswahl bezw. für die Ausscheidung bestimmter Tatbestände Aufschlüsse vermittelt. Die zu Anfang angestellte Wesensschau des Steuerstrafrechts führte uns in die Gedankenwelt des nur ungern Steuern zahlenden Bürgers; sie ließ uns auch die vom Gesetzgeber in Abwehrabsicht getroffenen besonderen Maßnahmen begreiflich und verständlich erscheinen. Der aus der Erkenntnis der staatlichen Notlage heraus geborene Wille des Gesetzgebers, Steuerzuwiderhandlungen für die Zukunft wenigstens soweit als möglich zu verhindern, trug so auch dem Institut der tätigen Reue jene Vorzugsstellung im Steuerstrafrecht ein. Überlegungen rein rationaler Art waren dabei mitbestimmend. Die dem Steuersünder gebotene Gelegenheit, auf eine gefahrlose Art wieder steuerehrlich zu werden, bewahrt ihn vor der beinahe zwangsläufigen Wiederholung — die Gefahr der Entdeckung früherer Steuerzuwiderhandlungen würde ihn sonst ja doch von einer ordnungsgemäßen Deklarierung abhalten — seines von der Rechtsordnung mißbilligten Tuns, diese Folgen machten wir uns bereits früher klar. Hat der Steuerpflichtige aber einmal seine Verhältnisse klargelegt und der Finanzbehörde Einblick in seine buchmäßigen Aufzeichnungen verschafft, so ist eine weitere Vortäuschung falscher Tatsachen so gut wie ausgeschlossen. Wer einmal Einblick tun konnte in Fragen der Buchführung und Bilanzgestaltung, der erfährt bald, daß aus früheren Angaben und Belegen mit Leichtigkeit Wahrscheinlichkeitsschlüsse auf die Richtig-

keit späterer Buchungen und Erklärungen gezogen werden können. Eine nicht geringere Bedeutung kommt auch der Offenlegung der Bankverhältnisse usw. zu. Reiche Erfahrungen kaufmännischer und wirtschaftlicher Art legten es daher dem Gesetzgeber nahe, auf dem Wege über die tätige Reue Aufschluß über den tatsächlichen Vermögensstand und die wirklichen Einnahmen der Steuerpflichtigen zu erhalten und dadurch mittelbar Steuerzuwiderhandlungen für die fernere Zukunft zu unterbinden. Nur so erklärt es sich, daß gerade die in den §§ 396, 402, 407—409 RAbgO. enthaltenen Anzeige- oder Auskunftspflichten bezw. deren mit Strafe bedrohte Verletzungen der tätigen Reue zugänglich gemacht wurden. Das Interesse an dem Erhalt der vorsätzlich oder fahrlässig hinterzogenen Steuern ist dabei, gemessen an dem Interesse an einer ordentlichen Deklarierung, zunächst nur zweitrangiger Natur. Denn für die Beitreibung offener Steuerschulden stehen dem Staat wirksamere Mittel zur Verfügung als für die Aufdeckung von Steuerunehrlichkeiten. Neben den bereits hervorgehobenen kriminalistischen Bedenken mußten diese Gründe gerade auch für die Ausscheidung der Steuerhehlerei und der steuerstrafrechtlichen Begünstigung mitbestimmend sein; die strafbare Handlung des Hehlers oder des Begünstigers setzt erst nach der Tat des Vortäters ein und steht in keinem ursächlichen Zusammenhang mit der vorausgegangenen Verletzung der Deklarierungspflicht durch den Vortäter.

Daß die Ordnungswidrigkeit (§ 413 RAbgO.) in § 410 Abs. 1 keine Berücksichtigung finden konnte, erhellt ebenfalls aus dem Voraufgegangenen; § 413 enthält nämlich Strafandrohungen für Verletzungen von Vorschriften der Steuergesetze usw., die im Interesse der Besteuerung erlassen worden sind, und deren Nichtbeachtung in den Steuergesetzen ... usw. nicht ausdrücklich unter Strafe gestellt worden ist. Die Ordnungswidrigkeit hat also Verletzungen von steuerlichen Hilfspflichten zum Gegenstande und dürfte normalerweise nur mit einer Ordnungsstrafe geahndet werden[13]). Daß die RAbgO. sie formell zum Vergehen stempelte und

13) Crisolli (Lehrbuch d. Steuerrechts, 1. Teil, S. 318) spricht ihr deshalb auch den Charakter eines Kriminaldelikts ab und will sie als Polizeidelikt beurteilt wissen. Gleichwohl wertet er aber die Ordnungs-

sie mit einer Kriminalstrafe bedrohte, erklärt sich, wie betont wurde, aus dem Notstandsgesichtspunkt. Ob die darin liegende Härte de lege ferenda zu beseitigen sein wird, ist eine hier nicht interessierende rechtspolitische Frage. Jedenfalls hat der Gesetzgeber ihr im Rahmen des § 410 RAbgO. keine Bedeutung beigemessen, was auch durchaus begreiflich ist. Denn eine tätige Reue ist in bezug auf diesen Tatbestand praktisch kaum denkbar, weil die Ordnungswidrigkeiten als ausgesprochene Nachlässigkeiten in den allerwenigsten Fällen von den Säumigen selbst bemerkt, vielmehr meist erst durch eine Kontrolle des Finanzamts aufgedeckt werden. Die Präventivfunktion der Ordnungswidrigkeit erschöpft sich mithin in dem erzieherischen Wert der Steuerstrafe.

Als Ergebnis ist festzuhalten, daß der Gesetzgeber die Anwendbarkeit des § 410 Abs. 1 RAbgO. im Gegensatz zu der in § 46 StGB. getroffenen Regelung auf bestimmte strafbare Tatbestände des Steuerstrafrechts beschränkt hat. Die Auswahl der Tatbestände ist jedoch keine willkürliche — bei der in den §§ 310, 163 StGB. z. B. vorgesehenen Straffreiheit und der in § 158 StGB. in Aussicht gestellten Strafermäßigung für die rechtzeitige Beseitigung der schädlichen Folgen der vorangegangenen Straftat handelt es sich um wahllos ausgesuchte Einzelfälle der tätigen Reue —; ihr liegt vielmehr eine genau vorbedachte Ordnung zugrunde. In der Verletzung einer der Steuerbehörde gegenüber gebotenen Offenbarungspflicht sahen wir das sie einigende gemeinsame Merkmal. Nur jene typisch steuerstrafrechtlichen Tatbestände, denen diese enge Beziehung zur Deklarierung eigen ist, verdienten es, in die Bestimmung des § 410 Abs. 1 RAbgO. einbezogen zu werden. Eine recht weitherzige Anwendung des Gedankens der tätigen Reue verspricht andererseits aber gerade hier einen dauerhaften Erfolg. Dem Präventivgedanken ist mithin auch hier volle Achtung verschafft.

3. Zeitliche Begrenzung der Anwendbarkeit des § 410 Abs. 1 RAbgO.

Die Beschränkung des § 410 Abs. 1 RAbgO. auf bestimmte Steuerstraftatbestände war im vorhergehenden Gegenstand der Betrach-

---

strafe des § 413 RAbgO. als echte Kriminalstrafe u. verläßt damit wieder den soeben von ihm betretenen Boden.

tung. Durch die Worte: „Bevor er angezeigt oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet ist", erfährt die Verwendung des Gedankens der tätigen Reue im Steuerstrafrecht eine weitere Einengung. War jene sachlicher, so ist diese zeitlicher Art. Auch hier wieder zeigen sich Unterschiede gegenüber der gemeinstrafrechtlichen Regelung. Nach dem StGB. ist der Rücktritt vom beendeten Versuch (sog. tätige Reue — § 46 Ziff. 2 StGB.) und die tätige Reue bei der Brandstiftung (§ 310 StGB.) nur beachtlich, wenn die Handlung noch nicht entdeckt war; in den anderen Fällen tätiger Reue im gemeinen Strafrecht (so beim Meineid und beim Falscheid — §§ 158, 163 Abs. 2 StGB.) stellt der Gesetzgeber es allerdings genau so wie im Steuerstrafrecht darauf ab, ob noch keine Anzeige erfolgt oder noch keine Untersuchung eingeleitet ist. Die Unterscheidungsmerkmale sind im gemeinen Strafrecht in beiden Fällen rein objektiver Natur, so daß im ersten Falle die Tatsache der Entdeckung genügt, um § 46 Ziff. 2 und § 310 StGB. auszuschließen, gleichviel ob der den Erfolg abwendende Täter von der schon geschehenen Entdeckung weiß oder nicht (so die herrschende sich auf den Wortlaut des Gesetzes stützende Meinung), und daß im 2. Falle der Täter der Vergünstigung der §§ 158, 163 Abs. 2 StGB. verlustig geht, wenn er von der tatsächlich erfolgten Anzeige oder der eingeleiteten Untersuchung nichts weiß. Umgekehrt gereicht es dem Täter, wenigstens objektiv nicht zum Schaden, wenn er irrtümlich die Tat für entdeckt, angezeigt usw. hielt. Dieser rein objektiven Tatsache des Entdecktseins der Handlung in § 46 Ziff. 2 StGB. kommt auch noch eine andere Bedeutung zu, insofern nämlich bei unbeendetem Versuch in § 46 Ziff. 1 StGB. evtl. daraus ein Indiz für die mangelnde Freiwilligkeit des zurücktretenden Täters hergeleitet werden kann; ferner wird in § 46 Ziff. 2 StGB., wo das Erfordernis der Freiwilligkeit im Gegensatz zu § 46 Ziff. 1 nicht ausdrücklich aufgenommen ist, den Worten: „zu einer Zeit, zu welcher die Handlung noch nicht entdeckt war", noch der weitere Sinn beigelegt, daß damit mittelbar das Erfordernis der Freiwilligkeit zum Ausdruck gelangt sei.

Gegenüber dieser wenig glücklichen und zu Zweifeln mannigfacher Art Anlaß gebenden gemeinstrafrechtlichen Regelung und Formulierung ist die Terminologie der RAbgO. feiner und ihre Lö-

sung, wenigstens was die besonderen steuerlichen Belange angeht, praktisch besser verwertbar. Durch die Fassung: „bevor er angezeigt oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet ist", grenzt die RAbgO. den zeitlichen Geltungsbereich des § 410 Abs. 1 nach der objektiven Seite hin ab, und durch die weiteren Worte: „ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt zu sein", stellt sie es auf das rein Subjektive ab, was später noch zu erörtern sein wird. Nach der objektiven Seite hin genügt es also für die Anwendbarkeit des § 410 Abs. 1 RAbgO., wenn die Tat noch nicht angezeigt oder eine Untersuchung noch nicht eingeleitet ist, gleichgültig ob die Handlung entdeckt ist oder nicht. Crisolli[14]) nimmt zwar an, der Gesetzgeber sei hier auch von der Erwägung ausgegangen, daß eine tätige Reue nach entdeckter Tat nicht mehr strafbefreiend wirken könne; nur wegen der im einzelnen Falle vielfach bestehenden Schwierigkeiten, diesen Tatbestand festzustellen, habe das Gesetz die Wirkungslosigkeit der tätigen Reue an zwei leicht feststellbare Tatsachen, die Einleitung der Untersuchung oder die Erstattung der Anzeige, geknüpft. Die von Crisolli zur Stützung seiner Ansicht vorgebrachte Begründung ist zwar sehr verfänglich, jedoch wird sie den besonderen Belangen des Steuerstrafrechts nicht ganz gerecht. Erinnern wir uns vor allem an das bei Behandlung des Lohngedankens Gesagte, so kann es uns nicht mehr schwer fallen, die Absicht des Gesetzgebers richtig zu deuten. Je weniger an persönlicher Initiative von den Steuerpflichtigen zu erwarten ist, um so mehr Lohn muß der Staat im Interesse des Rechtsgüterschutzes für eine Umkehr und eine nachträgliche Erfüllung des Gesetzesbefehles in Aussicht stellen. Es erschien uns daher allzu begreiflich, daß der Gesetzgeber dem säumigen Steuernormadressaten mehr Entgegenkommen zeigt als dem Delinquenten im gemeinen Strafrecht. Gegenüber der großen Ungewißheit, die der Begriff des Entdecktseins der Tat in sich birgt, bedeutet die leicht zu ermittelnde Grenzscheide der erfolgten Anzeige bezw. der Einleitung der Untersuchung eine ausgesprochene Kautel für den vorsichtig kalkulierenden Steuersünder. Wenn die

14) JW. 1934 (63/3). S. 2158 Nr. 30. Besprechung des Urteils des RG. v. 25. 6. 34.

Steuerbehörde den tätige Reue übenden Steuerdelinquenten selbst dann nicht bestrafen kann, wenn die Steuerzuwiderhandlung zwar schon entdeckt war, die Entdeckung aber noch nicht zu einer der vorhin beschriebenen Maßnahmen geführt hat, so ist dies psychologisch gesehen von unschätzbarem Wert. Es muß allerdings auch zugegeben werden, daß damit die dem § 410 RAbgO. innewohnende Präventivtendenz in nicht zu überbietender Weise verwirklicht ist. Ist diese feste Grenzlinie aber einmal überschritten, so kann den Steuersünder auch seine Unkenntnis von der bereits erfolgten Anzeige oder der inzwischen eingeleiteten Untersuchung vor der verdienten Strafe nicht mehr schützen. Denn in diesem Zeitpunkt ist der Staat auf seine Mithilfe zur Wiederherstellung der Steuerehrlichkeit wirklich nicht mehr angewiesen, und die Reue kommt dann eben zu spät.

Im übrigen stimmen aber die §§ 158, 163 Abs. 2 StGB. mit dem § 410 RAbgO. wie auch mit dem letzterem voraufgegangenen § 66 Abs. 3 des früheren preußischen Einkommensteuergesetzes darin überein, daß sie einer Anzeige die Einleitung einer Untersuchung wertmäßig gleichstellen. Auch begrifflich verraten diese beiden objektiven Merkmale eine Wesensverwandtschaft mit den entsprechenden Voraussetzungen der §§ 158, 163 Abs. 2 StGB.

a) Der Täter darf nicht angezeigt sein.

aa) Was ist unter einer Anzeige zu verstehen?

Als Anzeige im Sinne von § 410 RAbgO. kann — darüber herrscht Einmütigkeit in Rechtsprechung und Lehre — nur eine Strafanzeige angesehen werden. D. h. als Anzeige kann nur eine Behauptung gelten, mittels deren die Herbeiführung einer strafrechtlichen Untersuchung und damit die Herstellung der durch eine Straftat verletzten Rechtsordnung bezweckt wird[15]). Diese an die §§ 158, 163 Abs. 2 StGB. angelehnte Auslegung des Begriffes „Anzeige" findet auch in der RAbgO. selbst eine wertvolle Stütze. I. b. schreibt § 440 RAbgO. vor, daß die Hilfsstellen und die Beamten der Fi-

15) Vergl. RGSt. 57/132; Becker, Enno, Die RAbgO., 6. Auflage, Berlin 1928, Anm. 2 zu § 374 a. F., S. 780; Cattien, Reichssteuerstrafrecht u. Reichssteuerstrafverfahren, 2. Aufl., Berlin 1929, S. 240; RGSt. 68/233.

nanzämter die Steuerzuwiderhandlungen zu erforschen haben usw., und daß über die Ermittlungen dem Finanzamt eine Niederschrift oder eine schriftliche Anzeige einzureichen ist. Die gleiche Pflicht legt § 427 RAbgO. den Behörden und Beamten des Polizei- und Sicherheitsdienstes auf; auch sie haben Steuerzuwiderhandlungen ohne Verzug dem Finanzamt anzuzeigen (§ 427 Abs. 2 RAbgO.). Schließlich bestimmt noch § 441 Abs. 1 RAbgO., daß die Finanzämter die Anzeigen, die bei ihnen eingehen, darauf zu prüfen haben, ob wegen einer Steuerzuwiderhandlung einzuschreiten sei. Im Gegensatz zu den das Strafverfahren (III. Teil, 2. Abschnitt der RAbgO.) betreffenden §§ 440, 441 Abs. 1 und 427 wird in dem die Besteuerung behandelnden 2. Teil der RAbgO. (2. Abschnitt: Ermittlung und Festsetzung der Steuer) in § 189 nicht von einer Anzeige gesprochen, sondern von Mitteilungen, die sämtliche Behörden, Beamte und Notare hinsichtlich der Steuerzuwiderhandlungen, die sie dienstlich erfahren, den Finanzämtern zu machen haben. Diese Stellung des § 189 im II. Teil, Abschnitt 2 der RAbgO. rechtfertigt m. E. nach dem streng systematischen Aufbau der RAbgO. sogar den Schluß — das Reichsgericht[16]) läßt dies dahingestellt —, daß diese Vorschrift nur der Ermittlung und Festsetzung der Steuer dienen und diese fördern soll.

Ist demnach als Anzeige im Sinne von § 410 RAbgO. jede Eingabe anzusehen, mit der die strafrechtliche Untersuchung und gegebenenfalls die Bestrafung eines angeblichen Deliktes bezweckt wird, so kann es keinen Unterschied machen, wer die Strafanzeige erstattet hat. Diesen Zweck können daher nicht nur Eingaben von Privatpersonen verfolgen, sondern auch dienstliche Berichte von Behörden und Beamten. Es liegt auch kein Grund vor, wie Crisolli richtig bemerkt[17]), warum den Anzeigen der zur Reichsfinanzverwaltung gehörenden Beamten und Behörden nicht die gleiche Wirkung zuzuerkennen sein sollte wie denen anderer Stellen; Sinn und Zweck des Gesetzes sprechen vielmehr hierfür. Daher ist mit dem Reichsgericht[18]) z. B. die Bitte einer dem Finanzamt nicht eingegliederten Steuerbehörde um Durchführung des Strafverfahrens

16) RGSt. 57/132.
17) JW. 1934 (63/3), S. 2158, Nr. 30, Urteilsbesprechung.
18) RGSt. 68/234 u. RStBl. 1934, S. 1200.

als Anzeige im Sinne von § 410 RAbgO. zu betrachten. Kreuzer[19]) glaubt zwar, all den Handlungen von Beamten und Behörden, die einer Dienstpflicht entspringen (§§ 427, 440 RAbgO.), die Eigenschaft einer Anzeige im Sinne von § 410 RAbgO. absprechen zu müssen, weil es hier an dem notwendigen Merkmal der Freiwilligkeit fehle. Daß eine unter Zwang oder durch Täuschung zustandegekommene Anzeige eine rechtsgültige Willenserklärung darstellt und deshalb Beachtung verdient, wird wohl auch niemandem einfallen zu behaupten. Wieso aber eine von einem Beamten oder einer Behörde innerhalb des amtlichen Pflichtenkreises erstattete Anzeige eine unfreiwillige sein soll, ist schlechterdings nicht einzusehen. Wenn das Gesetz gewissen Stellen und einem bestimmten Personenkreis diese besondere Verpflichtung auferlegt, so geschieht dies offenbar nur deshalb, weil es eine allgemeine Verpflichtung zur Erstattung solcher Strafanzeigen i. b. für Privatpersonen nicht gibt.

Ebenso wie es also keine Rolle spielen kann, wer die Anzeige erstattet hat, ist auch die Form der Anzeige belanglos; einzig und allein ausschlaggebend ist der Inhalt. Es kommt also in der Hauptsache darauf an, daß die Angaben des Anzeigenden bestimmte konkrete Tatsachen in bezug auf eine Steuerzuwiderhandlung — die subjektive Seite eingerechnet — erkennen lassen. Wird z. B. in einem Zivilprozeß in einem Schriftsatz zwar nicht eine Steuerzuwiderhandlung behauptet, sondern höchstens der Verdacht einer solchen ausgesprochen oder erweckt, so reicht dies für eine Anzeige nach § 410 RAbgO. nicht aus[20]). Es genügt auch nicht, wenn eine Veranlagungsstelle den Steuerfahndungsdienst um Anstellung von Ermittlungen ersucht, ob die Angaben eines Steuerpflichtigen richtig sind. Anders ist es etwa zu beurteilen, wenn der Fahndungsbeamte dem Finanzamt meldet, daß ein Steuerpflichtiger nach seinen Beobachtungen unrichtige Angaben gemacht hat. Hierbei wird aber noch genauestens zu prüfen sein, ob ein solcher Bericht nicht lediglich im Steuerermittlungsverfahren (§§

19) Kreuzer, Max, Über den Rücktritt vom Versuch nach dem StGB. (§ 46) u. der RAbgO. (§ 410), Erlanger Diss. 1935, S. 43—44.

20) So übereinstimmend RGSt. 57/132; Cattien, a. a. O. S. 240; Becker, a. a. O. S. 78; Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, Berlin 1927, 1. Band, S. 505.

204 ff. RAbgO.) zwecks Erforschung eines steuerlichen Falles erstattet worden ist. Soll ein solcher Bericht als Strafanzeige gewertet werden, so muß der gegen einen Steuerpflichtigen erhobene Vorwurf, ein Steuerdelikt begangen zu haben, — dazu gehören wie gesagt auch subjektive Voraussetzungen — genügend deutlich und bestimmt in die Erscheinung treten. So muß es unbedingt als ausreichend angesehen werden, wenn eine Veranlagungsstelle die Akten an die Abteilung für Strafsachen desselben Amtes abgibt, weil sich der Steuerpflichtige ihrer Ansicht nach einer Steuerzuwiderhandlung schuldig gemacht hat[21]).

bb) Wo muß die Anzeige erfolgen?

Verursacht die Auslegung des Begriffes „Anzeige" keine nennenswerten Schwierigkeiten, so ist die weitere Frage, wo die Anzeige zu erfolgen hat, nicht so leicht zu beantworten. Hängt doch davon letzten Endes auch die Entscheidung ab, ob die dem Steuersünder in § 410 RAbgO. gesetzte Ausschlußfrist verstrichen ist oder nicht. Ein Teil der Literatur neigt dazu, nicht nur einer Anzeige, die bei der Steuerbehörde erfolgt ist, sondern auch einer bei der Staatsanwaltschaft gemachten Anzeige die gesetzliche Wirkung des Zeitablaufs für eine strafbefreiende tätige Reue zuzuschreiben[22]). Das Reichsgericht läßt es sogar dahin gestellt[23]), ob nicht eine Anzeige außer bei den in § 158 StPO. genannten Behörden auch bei den zur Mitteilung von Steuerzuwiderhandlungen gemäß § 189 RAbgO. verpflichteten anderen Behörden und Stellen rechtswirksam angebracht werden könne. Diese Interpretation ist m. E. jedoch nicht richtig, sie läßt auch die besonderen Bedürfnisse des Steuerstrafrechts unberücksichtigt. In § 410 fehlt zwar ein ausdrücklicher Hinweis, es wird dort lediglich gesagt, daß die berichtigenden bezw. ergänzenden Angaben bei der Steuerbehörde angebracht werden müssen. Wohl aber geben die zu den Steuerstrafverfahrensvorschriften gehörenden §§ 427 und 440 RAbgO. mittelbare Anhaltspunkte für die einzig richtige Lösung, daß nämlich allein eine beim Finanzamt eingegangene Anzeige für den Frist-

21) Vergl. Crisolli, JW. 1934 (63/3), S. 2158, Nr. 30.
22) So Bühler, a. a. O. S. 505 und Cattien, a. a. O. S. 240.
23) RGSt. 57/132.

ablauf entscheidend ist. Dort heißt es doch, daß die zur Aufklärung von Steuerzuwiderhandlungen verpflichteten Behörden und Beamten des Polizei- und Sicherheitsdienstes wie auch die Hilfsstellen und die Beamten der Finanzämter bei Feststellung von Steuerzuwiderhandlungen diese unverzüglich „dem Finanzamt" anzuzeigen haben. Auch § 189 RAbgO. legt sämtlichen Behörden, Beamten und Notaren die Pflicht auf, Steuerzuwiderhandlungen, die sie dienstlich erfahren, den „Finanzämtern" mitzuteilen. Weiter haben die Finanzämter gemäß den §§ 421, 440 in Verbindung mit § 420 RAbgO. bei allen Steuerzuwiderhandlungen den Sachverhalt zu erforschen und die ersten Ermittlungen zu führen. Davon gibt es nur eine Ausnahme, nämlich wenn der Beschuldigte wegen Steuerhinterziehung festgenommen und dem Richter vorgeführt wird. In diesem Falle muß jedoch notwendig entweder eine Anzeige bereits vorausgegangen oder eine Untersuchung schon eingeleitet gewesen sein. Man darf es deshalb auch nicht darauf abstellen, wer über die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens zu entscheiden hat. Abgesehen davon, daß nur in wenigen Fällen die Staatsanwaltschaft unmittelbar eingreifen darf (§§ 422, 426 RAbgO.) bezw. entscheiden kann, müssen die Sachakten des Finanzamts der zu treffenden Entscheidung doch immer wieder notwendigerweise zugrundegelegt werden. Kommt man so schon auf dem Wege einer sinngemäßen Auslegung des Gesetzes dazu, nur einer bei dem Finanzamt erfolgten Anzeige — hierbei muß es als genügend angesehen werden, wenn die Anzeige bei irgendeiner Dienststelle des zuständigen Finanzamtes (vergl. auch § 428 RAbgO.) eingegangen ist — die für den Steuerdelinquenten nachteilige Folge der Verwirkung der Straffreiheit zuzuschreiben, so wird diese Auffassung noch durch gewichtige innere Gründe verstärkt. Es wurde bereits betont, daß die der Bestimmung des § 410 RAbgO. anhaftende Tendenz, dem zur Umkehr geneigten Steuersünder goldene Brücken zu bauen, eine Erklärung dafür gab, weshalb man der leicht festzustellenden Tatsache der erstatteten Anzeige bezw. der Einleitung der Untersuchung den Vorzug gab vor dem unsicheren Moment der Entdeckung der Handlung. Das hierdurch für den zur Selbstanzeige Entschlossenen weitestgehend herabgesetzte Risiko, bezw. der dadurch geschaffene außergewöhnliche Anreiz, wieder steuer-

ehrlich zu werden, würde nun aber wieder aufgehoben, wenn an Stelle der glücklich beseitigten Ungewißheit der Entdeckung der Tat jetzt die beängstigende Frage träte, ob wohl inzwischen bei irgendeiner Dienststelle oder Behörde eine Anzeige gegen ihn eingegangen sei. Müßte der Steuerpflichtige nämlich nach Abgabe seiner Berichtigungserklärung bei der Steuerbehörde mit einer evtl. später erfolgenden Bestrafung auf Grund einer früheren, bei irgendeiner staatlichen Dienststelle eingegangenen Strafanzeige rechnen, so würden dadurch starke Hemmungsvorstellungen in ihm erzeugt; dies hinwiederum vertrüge sich nicht mit der Tendenz dieser Vorschrift, die doch diese Momente in kluger Voraussicht von vornherein in Rechnung gestellt hat. Gewiß, selbst alle in § 189 RAbgO. genannten Stellen können solche Anzeigen entgegennehmen. Die in § 410 RAbgO. bestimmte nachteilige Wirkung erlangen solche Anzeigen aber erst, wenn sie an das zuständige Finanzamt auf dem Wege der Rechtshilfe weitergeleitet sind.

b) Es darf noch keine Untersuchung gegen den Täter eingeleitet sein.

aa) Was ist unter Einleitung einer Untersuchung zu verstehen?

Eine gegen den Steuerpflichtigen erstattete Strafanzeige bildete das erste Hindernis für eine Straffreiheit gemäß § 410 Abs. 1 RAbgO. Die Einleitung einer Untersuchung stellt sich uns nun als ein zweiter gleichwertiger Hinderungsgrund vor. Für die Beantwortung der Frage, was unter Einleitung einer Untersuchung zu verstehen ist, liefert § 441 RAbgO. unmittelbare Hinweise. Danach haben die Finanzämter zu prüfen, ob wegen einer Steuerzuwiderhandlung einzuschreiten sei, und zwar 1. bei Eingang der soeben behandelten Strafanzeige und 2., wenn sie sonst vom Verdacht einer Steuerzuwiderhandlung Kenntnis erhalten (§ 441 Abs. 1 RAbgO.); gemäß § 441 Abs. 2 ist sodann die Einleitung der Untersuchung aktenkundig zu machen. Hieraus ergibt sich, daß, wie unter einer Anzeige im Sinne von § 410 nur eine Strafanzeige erblickt werden konnte, unter Einleitung einer Untersuchung nur eine Entschließung des Finanzamtes verstanden werden kann, wegen einer Steuerzuwiderhandlung strafrechtlich einzuschreiten.

Gewichtige Gründe ließen es angebracht erscheinen, die Zäsur so scharf wie irgendwie möglich vorzunehmen. Denn der Einleitung der steuerstrafrechtlichen Untersuchung, die auch die Unterbrechung der Strafverfolgungsverjährung gemäß § 419 Abs. 2 RAbgO. zur Folge hat, geht regelmäßig ein Steuerermittlungs- und -festsetzungsverfahren voraus. Für die Ermittlung und Festsetzung der Steuer sind der Finanzbehörde aber im 2. Abschnitte (2. Titel) der RAbgO. §§ 204 ff. Mittel an die Hand gegeben, die denen des Steuerstrafverfahrens zum Verwechseln ähnlich sehen; so kann das Finanzamt unter anderm den Steuerpflichtigen vorladen, Buchprüfungen vornehmen, Sachverständige zuziehen und unter Umständen sogar eidesstattliche Versicherungen und eidliche Bekräftigungen von Auskünften fordern (§§ 205 Abs. 2, 206, 207, 209 Abs. 2 usw. RAbgO.). Dieselbe Behörde, die die Ermittlungen im Besteuerungsverfahren geführt hat, ist auch für die Untersuchung — die besprochenen wenigen Ausnahmen, wo die Staatsanwaltschaft mit der Untersuchung befaßt werden kann (§§ 422, 420 RAbgO.), fallen demgegenüber nicht ins Gewicht — im Steuerstrafverfahren zuständig (§ 424 Abs. 1). Die so von Natur aus gegebene Kontinuität des Steuerermittlungs- und -strafverfahrens könnte daher leicht einer mißbräuchlichen Verwendung des Steuerstrafverfahrens Vorschub leisten und damit der Präventivfunktion der Steuerstrafrechtsnormen Abbruch tun. Die z. B. für das Steuerermittlungsverfahren festgelegte und durch Zwangsmittel garantierte Auskunftspflicht des Steuerschuldners (§§ 170 ff., 202 RAbgO.), die mit einem ordentlichen Strafverfahren nicht vereinbar ist, wäre das geeignetste Mittel, dem Steuerschuldner ein strafrechtliches Geständnis abzuringen. Eine derart willkürliche Handhabung der Strafjustiz würde, abgesehen von diesen verwerflichen Inquisitionsmethoden, aber auch dem Gedanken der Gerechtigkeit zum Schaden gereichen. Steuerehrliche Staatsbürger würden verängstigt werden und verärgert dem Staat den Rücken kehren. Die Bedeutung des § 410 RAbgO. würde in ein Nichts zusammenschrumpfen zum Schaden eines geordneten Steueraufkommens. Diese nachteiligen Wirkungen hat der Gesetzgeber vorausgesehen und demgemäß Vorkehrungen zur Verhütung solcher Mißstände getroffen. Von der Regel abweichende Besonderheiten, die von typisch steuerrechtlichen

Erwägungen diktiert wurden, ließen sich zwar auch im Steuerstrafprozeß nicht vermeiden. Aber im großen und ganzen hat man das Steuerstrafverfahren eng an die Strafprozeßordnung angeschlossen (vergl. auch § 420 RAbgO.). Ausgehend von der Erkenntnis, daß mit der Überleitung des Steuerermittlungs- in das Steuerstrafverfahren die rechtliche Stellung des Steuerschuldners sich von Grund aus verändert, bestimmte der Gesetzgeber in § 438 RAbgO., daß von diesem Zeitpunkt ab Zwangsmittel gegen die Person des Beschuldigten unstatthaft sind, sofern es sich darum handelt, Spuren einer Steuerzuwiderhandlung zu verfolgen. Unter Verwertung strafprozessualer Erfahrungen knüpfte er weiter die Zulässigkeit strafrechtlichen Einschreitens an bestimmte Voraussetzungen. Entsprechend den §§ 151 ff., i. b. 160 StPO. ist außer beim Vorliegen einer Anzeige die Einleitung einer steuerstrafrechtlichen Untersuchung nur dann erlaubt, wenn die Finanzbehörde bezw. das Finanzamt vom Verdacht einer Steuerzuwiderhandlung irgendwie Kenntnis erhalten hat (§ 441 Abs. 1 RAbgO.). Bestimmte Regeln nun dafür aufzustellen, wann ein Verdacht vorliegt, geht schlecht an. Man muß schon mit dem Reichsgericht dies der pflichtmäßigen Beurteilung des Sachbearbeiters des Finanzamts überlassen[24]). Auf keinen Fall aber genügt ein bloßes Gerücht oder eine reine Vermutung. Es müssen schon, wie in § 152 Abs. 2 StPO. gesagt wird, zureichende tatsächliche Anhaltspunkte vorliegen. Das Steuerstrafverfahren muß sich also[25]) auf eine immerhin einigermaßen bestimmbare steuerstrafrechtliche Handlung erstrecken.

bb) Welche Bedeutung kommt dem Aktenvermerk in § 441 Abs. 2 RAbgO. zu?

Sind die Voraussetzungen für ein Einschreiten erfüllt, so muß die Entschließung des Finanzamts, eine Untersuchung einzuleiten, auch einen sinnfälligen Ausdruck finden. Das Reichsgericht[26]) verlangt demgemäß eine äußerlich erkennbare Betätigung dieses Entschlusses. Diese Forderung findet im Gesetz in dem bereits zitier-

24) RG., Urteil vom 25. 11. 35, JW. 1936 (65/1), S. 516 Nr. 19.
25) Vergl. Megow, Steuerstrafverfahren, Ergänzungsheft der JW. 1936, Heft 1, S. 17/18.
26) RG. Urteil v. 25. 11. 35, JW. 1936, S. 516, Nr. 19.

ten Abs. 2 des § 441 RAbgO. eine Stütze. Die im Gesetz vorgeschriebene Aktennotiz versinnbildlicht eben die Absicht des Gesetzgebers, die Einleitung der Untersuchung besonders markant von dem bisherigen Verfahren abzuheben.

Dieser Aktenvermerk hat nun zwar — das ist unbestritten — nicht etwa konstitutive Bedeutung, d. h. er kommt nicht schon selber der Einleitung einer Strafuntersuchung gleich, sondern er hat lediglich Beweiswert. Durch ihn soll bloß die tatsächlich vorgenommene Einleitung einer Strafuntersuchung urkundlich festgestellt werden[27]). Schöpft z. B. der Beamte bei der Befragung des Steuerpflichtigen im Steuerermittlungsverfahren den Verdacht, daß eine Steuer hinterzogen sei, so genügt es nicht, daß er die Steuererklärung beanstandet und einen entsprechenden Vermerk zu den Akten bringt, sondern sein weiteres Verhalten muß mit dieser Entschließung übereinstimmen; er muß also entweder dem Steuerpflichtigen nach § 442 Abs. 2 RAbgO. eröffnen, welche strafbare Handlung ihm zur Last gelegt wird, oder er muß die Vernehmung im Steuerermittlungsverfahren abbrechen und irgendwelche Ermittlungshandlungen im Strafverfahren vornehmen[28]). Hensel[29]) wendet sich mit nachdrücklicher Schärfe dagegen, daß die Finanzämter bisweilen derartige Scheinvermerke machen, um die tätige Reue abzuschneiden. Das Vertrauen zur Finanzverwaltung, so führt Hensel mit Recht aus, erleide hierdurch eine nicht wiedergutzumachende Einbuße. Ein Aktenvermerk, wie er z. B. der Entscheidung des Reichsgerichts vom 25. 11. 35 zugrundelag[30]): „der Beschwerdeführer solle Kapitalvermögen in gewisser Höhe haben, andere Ermittlungen versprächen keinen Erfolg, es sei deshalb gemäß § 209 RAbgO. eine Anfrage an gewisse Banken zu richten", reicht für die Glaubhaftmachung der Einleitung einer Untersuchung nicht hin. Er deutet, wie aus der zutreffenden Begründung des Reichsgerichts hervorgeht, mehr darauf hin, daß vorerst nur die Unterlagen für

---

27) Vergl. RGSt. 56/342 u. 511; Becker S. 780; Cattien S. 240; Bühler S. 505; Mrozek S. 1057.

28) RGSt. 45/389; Becker S. 780; Cattien S. 241.

29) Hensel, Albert, Steuerrecht (3. Aufl.), Berlin 1933 Enzyklopädie d. Rechts- u. Staatswissenschaft XXVIII S. 186 Anm. 7.

30) JW. 1936 (65/1), S. 516, Nr. 19.

die Steuerveranlagung sowie für eine Entschließung aus § 441 Abs. 1 RAbgO. in dem eben erörterten Sinne beschafft werden sollten. Wenn also der Aktenvermerk zwar weder rechtliche Voraussetzung der Untersuchungseinleitung ist, noch eine unwiderlegbare Vermutung für die Einleitung einer Untersuchung begründet, so ist er doch auf jeden Fall, das wäre abschließend festzustellen, das vornehmste Anzeichen dafür, daß die Steuerbehörde auf Grund einer vorausgegangenen ernsten Prüfung der Sachlage sich darüber schlüssig geworden ist und auch Schritte in der Richtung getan hat, ein Strafverfahren gegen den Steuerpflichtigen einzuleiten.

Die weiteren Maßnahmen, die ein strafrechtliches Einschreiten evident erscheinen lassen, wurden zum Teil in diesem Zusammenhang schon berührt, ergeben sich im übrigen aber aus den §§ 441 Abs. 3 u. 4, 442 ff. RAbgO., die die Rechte und Pflichten des Finanzamts zur weiteren Erforschung des Sachverhalts in strafrechtlicher Hinsicht festlegen.

c) Ist tätige Reue nach Einstellung des Verfahrens wieder möglich?

Daß eine bloß zum Schein erfolgte Einleitung der Strafuntersuchung einer strafbefreienden Berichtigung nicht im Wege steht, wurde bereits festgestellt. Wie steht es aber mit einer Berichtigung, wenn zwar entweder eine ordnungsgemäße Strafanzeige erstattet oder eine allen gesetzlichen Erfordernissen genügende Strafuntersuchung eingeleitet worden ist, das Verfahren aber gemäß § 446 Abs. 1 RAbgO. (Satz 1) eingestellt wurde, weil das Ergebnis der angestellten Ermittlungen keinen genügenden Anlaß zur Erhebung der öffentlichen Klage bot, oder weil sich herausstellte, daß der Verdacht unbegründet war. Wenn es auch als ausgemacht gelten darf, daß, ebensowenig wie eine von der Staatsanwaltschaft gemäß § 170 Abs. 2 StPO. verfügte Einstellung des Verfahrens einen Verbrauch der Strafklage bewirkt, die vom Finanzamt gemäß § 446 Abs. 1 Satz 1 RAbgO. angeordnete Einstellung des Steuerstrafverfahrens eine spätere Weiterverfolgung und Klageerhebung nicht hindert, so wird doch damit auf jeden Fall dieser Abschnitt der Ermittlungen bezw. der Untersuchung zum Abschluß gebracht. Geht später eine neue Anzeige ein, oder ergeben sich neue Ver-

dachtsmomente, so steht es dem Finanzamt jeder Zeit frei, das Verfahren erneut zu betreiben. Es ist ihm auch unbenommen, das Ergebnis der vorangegangenen Ermittlungen als Erkenntnisquelle für ein evtl. späteres Verfahren zu verwerten; aber irgendwelche rechtliche Verbindung oder Abhängigkeit der zeitlich verschiedenen Untersuchungsabschnitte besteht nicht. Müssen somit die erstattete Anzeige oder die wegen eines Verdachtes eingeleitete Untersuchung auf Grund der Einstellungsverfügung sachlich als erledigt angesehen werden, so liegt auch kein Grund mehr vor, einer späteren Berichtigung den Weg zu versperren, d. h. dem Steuersünder die Wohltat der Straffreiheit zu versagen. Eine solche sinngemäße Auslegung des § 410 Abs. 1 RAbgO. liegt einmal, wie Crisolli[31]) richtig bemerkt, im Interesse des größtmöglichen Steueraufkommens und trägt weiter auch, da die Gefahr unmittelbarer Entdeckung nun nicht mehr Anlaß der Berichtigung sein kann, zur Hebung der Steuermoral tatkräftig bei.

4. Gesetzliche Merkmale der tätigen Reue gemäß § 410 Abs. 1 RAbgO.

Fand somit das Anwendungsgebiet dieser steuerstrafrechtlichen Vorschrift zunächst einmal seine äußere Begrenzung, so ergibt sich als nächste Aufgabe, die Voraussetzungen, an die § 410 Abs. 1 RAbgO. die Straffreiheit knüpft, näher ins Licht zu rücken. Unter Beibehaltung der Gedankenfolge des Gesetzes selbst sollen die rein sachlichen Voraussetzungen als Ausgangspunkt der Erörterungen gewählt werden.

a) Sachliche Voraussetzungen der Straffreiheit.

„Wer unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Steuerbehörde berichtigt oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, bleibt insoweit straffrei." „Sind in den Fällen der §§ 396, 407 RAbgO. Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile gewährt oder belassen, so tritt die Straffreiheit nur ein, wenn der

31) Crisolli, Die Beendigung des Steuerstrafverfahrens, Vierteljahresschrift f. Steuer- u. Finanzrecht 1931 (5. Jahrgang), S. 699.

Täter die Summe, die er schuldet, nach ihrer Festsetzung innerhalb der ihm bestimmten Frist entrichtet; das gleiche gilt im Falle des § 402." Diese Fassung des Gesetzes verrät deutlich, daß der Gesetzgeber sich mit einem Aufgeben der Ausführungshandlung wie in § 46 Ziff. 1 StGB. nicht begnügt; er verlangt vielmehr von dem Täter ähnlich wie in den §§ 46 Ziff. 2, 158, 163, 310 StGB. ein Tätigwerden bezw. ein Verhalten, das den Nichteintritt des Erfolges, auf dessen Herbeiführung die Handlung gerichtet war, bewirkt, oder das, wenn die Tat schon abgeschlossen war, die durch die Handlung bereits eingetretenen schädlichen Folgen beseitigt bezw. wiedergutmacht. Es ist üblich, hier von tätiger Reue zu sprechen. Wenn auch Reue im Sinne sittlicher Umkehr, wie noch gezeigt werden wird, nicht erforderlich ist, so ist diese Bezeichnung doch am ehesten geeignet, das Wesen dieses Rechtsgedankens: „Korrektur des eigenen strafbaren Verhaltens durch ein rückwärts vom Erfolge gerichtetes Tun", wiederzugeben. Einige Autoren[32]) wollen zwar die Bezeichnung „tätige Reue" nur für den Rücktritt vom vollendeten Verbrechen verwendet wissen, wie etwa in den Fällen der §§ 158, 163, 310 StGB., dagegen nicht im Falle des § 46 Ziff. 2 StGB. Ob dieser Auffassung beizupflichten ist, mag dahingestellt bleiben. Der Strafbefreiungsgrund des § 410 Abs. 1 RAbgO. erfaßt ja auch in der Hauptsache bereits vollendete Steuerzuwiderhandlungen; der verhältnismäßig kleine Kreis von versuchten Steuerhinterziehungen, in denen die Bestimmung des § 410 Abs. 1 RAbgO. sich auch auswirken kann — bei der Abgrenzung des § 410 RAbgO. gegen § 46 StGB. wird hiervon noch ausführlicher die Rede sein — fällt demgegenüber kaum ins Gewicht. Jedenfalls läßt die Bezeichnung „tätige Reue" beiden Auslegungen Raum und soll daher, weil sie das Wesenhafte beider Spielarten auf einen gemeinsamen Nenner bringt und zudem auch noch durch vorbildliche Kürze ausgezeichnet ist, im Rahmen des § 410 Abs. 1 RAbgO. für diese Arbeit weiter verwandt werden.

---

32) So vor allem Kahl in der 14. Sitzung des Strafrechtsausschusses vom 12. Okt. 1927; vgl. hierzu Allfeld, Der Rücktritt vom Versuch nach geltendem Recht u. d. Entw. e. allgem. Deutsch. Strafgesetzb. v. 1927, Festg. f. R. v. Frank, Tübingen 1930, Bd. 2, S. 80.

Bei der Festsetzung der Steuer ist die Steuerbehörde bekanntlich in großem Umfange auf die Mitwirkung der Steuerpflichtigen angewiesen; sie benötigt vor allem entsprechende Steuererklärungen, d. h. Unterlagen, mit deren Hilfe die Besteuerungsgrundlage festgestellt und die Steuer im einzelnen Falle festgesetzt wird. Die Pflichten des Steuerpflichtigen in dieser Richtung sind in den §§ 166 ff. RAbgO. geregelt. Daneben hat der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen und auch Dritten (Banken, Treuhändern usw.) die Offenbarung von Vorgängen der verschiedensten Art zur Pflicht gemacht (§§ 163, 185, 187, 117 usw. RAbgO.). Allen diesen Erklärungen, Anzeigen und Auskünften mißt der Gesetzgeber begreiflicherweise große Bedeutung bei. Die Mißachtung dieser Offenbarungspflichten, die meist auch von der Absicht, früher oder später Steuern zu hinterziehen, getragen ist, bedroht das Gesetz schon allein oder in Verbindung mit einer bereits eingetretenen Schädigung des Steuerfiskus mit Strafe. Daß die Steuerstrafe die Integrität der staatlichen Einnahmen bei der mangelhaften ethischen Verankerung der Steuernormen im Gewissen der Steuerpflichtigen trotz ihrer gewollten und durch den staatlichen Rechtsnotstand bedingten Schärfe allein nicht erreichen kann, drängte sich uns bereits zu Anfang unserer Einsicht auf; an die einleitenden grundsätzlichen Ausführungen sei daher nachdrücklichst erinnert. In demselben Maße, wie die Steuerbehörde im Besteuerungsverfahren auf eine gutwillige Unterstützung der Steuerpflichtigen angewiesen ist, können auch die Normen des Steuerstrafrechts ihren Zweck, den Schutz des Rechtsguts „Steuer", in befriedigender Weise nur dann erreichen, wenn die Steuerpflichtigen selbst zur Mithilfe aufgerufen und durch Schaffung wirksamer Anreize hierzu angespornt werden. Soziologische und rationale Erwägungen bestimmten daher den Gesetzgeber, das Institut der tätigen Reue recht weitherzig im Steuerstrafrecht auszubauen. Wird nämlich, so lautete die Überlegung, dem vom geraden Wege abgewichenen Steuerpflichtigen jede denkbare Erleichterung zuteil, den Weg zur Steuerehrlichkeit zurückzufinden, und wird zudem sein Entschluß, die vom Gesetzgeber dargebotene Hand zu ergreifen und nunmehr wieder getreulich die steuerlichen Gebote zu erfüllen, mit der Prämie der Straffreiheit für das zurückliegende Unrecht ausgezeichnet, so füllt diese Komplementärmaßnahme des

Steuerstrafrechts die offensichtlich bestehende Lücke im Rechtsgüterschutzsystem aus. Steuerstrafe und eine vernünftig gehandhabte Anwendung des Gedankens der tätigen Reue zusammen garantieren erst ein ordnungsgemäßes Steueraufkommen. Dabei versteht es sich von selbst, daß es der tätigen Reue als Hauptaufgabe zufallen muß, die mehr dem inneren Bereich angehörende wahrheitsgemäße Deklarierung der Vermögens- und Einkommensverhältnisse sowie die Offenbarung steuerwesentlicher Tatsachen und Verhältnisse sicherzustellen. Staatliche Zwangsmittel vermögen hier nur wenig auszurichten. Überlegungen dieser Art ließen es bereits verständlich erscheinen, daß der Gesetzgeber nur bestimmte Straftatbestände der Wohltat der Strafbefreiung in § 410 Abs. 1 RAbgO. zugänglich machte. Mögen diese Straftatbestände sich in der Verletzung von Kardinaloffenbarungspflichten erschöpfen, wie in den Fällen der §§ 407—409 RAbgO., oder mag die Verletzung von Offenbarungspflichten allgemeiner Natur sich mit der Verkürzung von Steuereinnahmen zu einer tatbestandsmäßigen Einheit verbinden, wie bei der vorsätzlichen oder fahrlässigen Steuerhinterziehung (§§ 396, 402 RAbgO.): eine tätige Reue, soll sie Straffreiheit zur Folge haben, muß nach dem Willen des Gesetzgebers mit einer wahrheitsgemäßen Offenbarung beginnen. Inwieweit bei Erfolgsdelikten (§§ 396, 402 RAbgO.) noch ein Mehr, nämlich die Nachzahlung der vorenthaltenen Steuer, erforderlich ist, interessiert dann erst in zweiter Linie.

aa) Unrichtige oder unvollständige Angaben müssen berichtigt bezw. ergänzt und unterlassene Angaben nachgeholt werden.

α) Was ist unter Berichtigen, Ergänzen usw. zu verstehen?

Das von der Rechtsordnung mißbilligte Verhalten des Steuerpflichtigen kann nun darin bestanden haben, daß er unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Steuerbehörde gemacht hat, oder daß er es pflichtwidrig unterlassen hat, überhaupt Angaben zu machen. Dementsprechend muß der Steuerdelinquent, will er sich Straffreiheit sichern, gemäß § 410 Abs. 1 die unrichtigen Angaben berichtigen, unvollständige Angaben ergänzen und endlich unterlassene Angaben nachholen. Es genügt mithin nicht, daß er lediglich die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit früherer Erklärungen

anzeigt, sondern er muß auch die früheren falschen oder lückenhaften Angaben durch wahrheitsgemäße bezw. lückenlose ersetzen. Die Form der Eingabe, ob mündlich oder schriftlich, ob unter ausdrücklicher Angabe „zur Berichtigung" usw. ist völlig gleichgültig[33]). Auch auf den Zweck, den der Steuerpflichtige mit der Anzeige verfolgt, kommt es nicht entscheidend an, sondern allein auf die Tatsache der Offenlegung selbst. Da es sich hier um eine rein sachliche Voraussetzung der Straflosigkeit handelt, kann es auch keine Rolle spielen, ob mit oder ohne Verschulden auch die neuen Angaben unzulänglich geblieben sind.

Die berichtigenden oder ergänzenden Angaben müssen vor allem vollständig sein, d. h. die Steuerbehörde muß auf Grund der neuen Angaben in der Lage sein, die Steuer richtig zu veranlagen oder frühere Veranlagungen zu berichtigen. Es genügt also nicht, daß ihr nur die Möglichkeit verschafft wird, durch eigene Tätigkeit den wahren Sachverhalt aufzudecken[34]). Das Reichsgericht legt dies aber mit Recht nicht so aus, als müßte die Anzeige sämtliche zahlenmäßige Unterlagen derart erschöpfend enthalten, daß das Finanzamt die Nach- oder Neuveranlagung auf der Stelle durchführen könnte. Auf Grund einer teleologischen Interpretation kommt das Reichsgericht dann des weiteren zu sehr bemerkenswerten Feststellungen, die sich mit den vorangegangenen grundsätzlichen Ausführungen völlig decken und geeignete Richtlinien für die Auslegung von Zweifelsfragen an die Hand geben. „Der Zweck des Gesetzes ist", — um die uneingeschränkte Zustimmung verdienenden höchstrichterlichen Erwägungen festzuhalten — „dadurch, daß dem reuigen Steuerpflichtigen gegenüber Nachsicht geübt wird, dem Staat bisher verheimlichte Steuerquellen zu erschließen. Dieses Ziel des Gesetzes ist aber erreicht, sobald die verschwiegenen Vermögensstücke dem Finanzamt derart genau bezeichnet worden sind, daß ihm der Zugriff auf sie möglich ist, ohne daß es bei ihrer Erfassung auf den weiteren guten Willen des Steuerpflichtigen angewiesen ist, oder daß es selbst über das Vorhandensein der Vermögensstücke noch langwierige Nachforschungen anstellen muß. Dagegen soll

33) Vergl. Becker, a. a. O. S. 779, Bem. 2 zu § 374 a. F.
34) Vergl. RGSt. 70/350; Becker S. 779; Megow S. 56.

der Steuerpflichtige die Wohltat des Gesetzes nicht schon dadurch verlieren, daß die zahlenmäßige Berechnung der Steuerschuld noch eine gewisse eigene Aufklärung durch das Finanzamt erfordert z. B. durch Heranziehung früher bei ihm geführter Steuervorgänge, sei es durch Anfragen an Stellen, die ihm gegenüber zur Auskunft verpflichtet oder zweifellos bereit sind"[35]). Hat zum Beispiel ein Steuerpflichtiger in seinen Erklärungen sein Kapitalvermögen und das Zinsaufkommen davon verschwiegen, in einem späteren Berichtigungsschreiben aber ein Guthaben bei der Spar- und Darlehnskasse in X von 11 300 RM. „nach Abzug der laufenden Schulden" angegeben, so nimmt das Reichsgericht an, daß sogar aus dem Umstande, daß die Anzeige Bankkonten enthalten habe, auf eine erkennbare Offenbarung des Zinsaufkommens und der Kapitalbeträge vorhergegangener Jahre geschlossen werden könne, weil es sich hier um ersichtlich zinsbringend angelegte Beträge gehandelt habe und auch die gesamte übrige Kapitalbewegung mit Leichtigkeit habe festgestellt werden können[36]). Die Behandlung dieses Falles seitens des obersten Gerichtshofes zeugt von einer lebensnahen Einstellung und bestätigt wieder, wie sehr man sich auch hier die Auffassung von der überragenden Bedeutung der tätigen Reue im Steuerstrafrecht zu eigen gemacht hat.

β) Wer muß berichtigen oder ergänzen?

Die Berichtigung und Ergänzung unrichtiger oder unvollständiger Angaben bezw. die Nachholung unterlassener Angaben muß — das entspricht dem Wesen der tätigen Reue — vom Täter selbst ausgehen. So bestimmt auch schon § 46 Ziff. 2 StGB. ausdrücklich, daß der Rücktritt vom beendeten Versuch nur dann straflos bleiben soll, wenn die Erfolgsabwendung durch „eigene Tätigkeit" geschehen ist. Nun ist man sich darüber einig, daß unter den Worten „durch eigene Tätigkeit" zwar nicht verstanden werden kann, daß dem Täter ausschließlich sein eigenes Handeln zugute gerechnet wird; vielmehr wollte der Gesetzgeber damit zum Ausdruck bringen, der Täter müsse die zur Abwendung des Erfolges dienenden Kräfte in Bewegung gesetzt haben; er könne sich auch der Hilfe anderer Men-

35) u. 36) RGSt. 70/350 ff.

schen bedienen, wenn nur diese nicht von sich aus, sondern auf Veranlassung des Täters eingreifen[37]). Zwischen der auf die Abwendung des Erfolges gerichteten Tätigkeit und dem Ausbleiben des Erfolges muß also ein ursächlicher Zusammenhang bestanden haben. Der gesetzgeberische Gedanke der tätigen Reue verlangt auch im Steuerstrafrecht nicht — darüber ist man sich einig —, daß der Täter die Berichtigung in eigener Person vornimmt, sondern die Voraussetzungen zur Erlangung von Straffreiheit sind schon dann erfüllt, wenn die tatsächlich erfolgte Berichtigung auf Veranlassung des Steuerpflichtigen stattgefunden hat[38]). Er kann mithin Dritte beauftragen, die berichtigenden Angaben für ihn zu machen. Der Auftrag muß aber — das verlangt der Gedanke der tätigen Reue — speziell für diesen konkreten Fall gegeben, d. h. er muß nach der Straftat und gerade mit Rücksicht auf sie erteilt worden sein. Nimmt folglich ein schon früher, vor der Straftat, rechtsgeschäftlich bestellter Vertreter ohne Vorwissen und ohne besonderen Auftrag des Steuerschuldners die Berichtigung vor, so liegt gar keine auf die Unschädlichmachung der unrichtigen Erklärung gerichtete Tätigkeit des Steuerpflichtigen vor, weshalb eine Straffreiheit dann eben eine unverdiente wäre.

Die Form der Auftragserteilung ist dagegen gleichgültig; es muß genügen, wenn der Täter in irgendeiner Weise zu erkennen gegeben hat, daß er die unrichtigen Angaben berichtigt wissen wollte. In einem Falle allerdings hat das Reichsgericht[39]) die von einem Bevollmächtigten aus eigenem Antrieb bewirkte Berichtigung dem vertretenen Steuerschuldner zugute gerechnet. Hier hatte nämlich der Steuerpflichtige seinen Bruder beauftragt, alle zur Erfüllung seiner steuerlichen Verpflichtungen erforderlichen und seinen Belangen entsprechenden Handlungen den Steuergesetzen gemäß vorzunehmen. „Gleichwie es unter diesen Umständen, so lautet die Begründung des Reichsgerichts[40]), der von den Vorgängen nicht unter-

37) Vergl. Allfeld, Festgabe f. Frank, Bd. 2, S. 80 ff.

38) So RGSt. 56/385, 64/76; Becker S. 780, Bem. 2 zu § 374 a. F.; Cattien S. 240; Bühler S. 505; Megow S. 56.

39) RGSt. 64/76; ebenso Crisolli, Lehrbuch des Steuerrechts, 1. Teil, S. 334.

40) RGSt. 64/76.

richtete Vertretene gegen sich gelten lassen müsse, daß der Bruder durch Unterlassung der erforderlichen Zahlungen eine Steuerverkürzung herbeigeführt habe, so müsse es ihm umgekehrt auch zugute kommen, daß dieser Beauftragte im Rahmen des Auftrags die erforderlichen Berichtigungen rechtzeitig veranlaßt habe. M. E. aber geht es nicht an, die Straffreiheit des nicht unterrichteten Auftraggebers hier irgendwie mit dem Institut der tätigen Reue in Verbindung zu bringen, vielmehr handelte es sich hier um die Frage der strafrechtlichen Verantwortlichkeit des Vertretenen überhaupt. Da nur eine Steuergefährdung, also eine fahrlässig von dem Bruder begangene Steuerverkürzung vorlag — eine vorsätzliche Hinterziehung schied, wie die Begründung ausdrücklich hervorhebt, von vornherein aus der Betrachtung aus —, konnte es höchstens zweifelhaft sein, ob das strafbare Verhalten des Bruders auch dem Auftraggeber, etwa wegen einer Vernachlässigung der Überwachungspflicht, zugerechnet werden konnte. Da auch keine in § 394 RAbgO. vorgesehene Übertragung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit des Betriebsinhabers auf den Betriebsleiter behauptet war, war das Ergebnis der Entscheidung offenbar von der Überlegung beeinflußt, den Auftraggeber treffe unter den gegebenen Umständen keine Schuld.

Es kann nach dem Gesagten auch keinem Zweifel mehr unterliegen, daß eine Berichtigung durch den steuerrechtlichen Gesamtschuldner (§§ 97, 115 RAbgO.) und den Garanten (§§ 416, 417 RAbgO.) — das ist, wer neben dem Schuldigen für Geldstrafe und Kosten haftet — den untätig gebliebenen Schuldigen nicht befreien kann. Liegt aber einmal ein nachweisbarer Auftrag des Schuldigen vor, und hat der beauftragte Dritte die Berichtigungserklärung abgegeben, so kann die weitere Voraussetzung einer wirksamen Stellvertretung, nämlich Handeln im Namen des Vertretenen, — eine analoge Anwendung der §§ 164 ff. BGB. legt diesen Gedanken nahe — kaum noch Schwierigkeiten bereiten. Hat zwar der Vertreter dem Finanzamt gegenüber auch nicht ausdrücklich erklärt, daß er im Namen des Auftraggebers handele, so wird sich dies doch in den allermeisten Fällen aus den Umständen zweifelsfrei ergeben.

γ) Die Berichtigung, Ergänzung usw. muß bei der Steuerbehörde erfolgen.

Die Berichtigungs- oder Ergänzungserklärung muß weiter, soll sie ihre strafbefreiende Wirkung äußern, bei der Steuerbehörde erfolgt bezw. eingegangen sein. Durch die genaue Bezeichnung des Erklärungsempfängers sind von vornherein alle Zweifel abgeschnitten, die früher bei der zeitlichen Bestimmung der Strafanzeige auftauchten. Unter Finanzbehörde ist nach einmütiger Auffassung die amtliche Stelle zu verstehen, bei der die falschen Angaben, wenn sie nicht berichtigt wären, ihre rechtliche Wirksamkeit äußern würden; das ist also die Steuerbehörde, die für die Veranlagung und Erhebung der jeweils in Betracht kommenden Steuer sachlich und örtlich zuständig ist[41]). Im Rechtsmittelverfahren braucht dies nicht unbedingt das Finanzamt zu sein, sondern, da das Steuerermittlungsverfahren und das Rechtsmittelverfahren verfahrensmäßig und sachlich eine Einheit bilden — nach der Ansicht Beckers[42]) stellt das Rechtsmittelverfahren lediglich ein erweitertes Steuerermittlungsverfahren dar —, muß es dem Steuerpflichtigen gestattet sein, auch bei der Rechtsmittelbehörde seine Angaben zu berichtigen oder nachzuholen. Die genaue Kennzeichnung der empfangsberechtigten Behörde ist deshalb von so großer Bedeutung, weil von dieser Feststellung auch die Entscheidung abhängt, ob die nachgeholten Erklärungen rechtzeitig, d. h. bevor Strafanzeige erfolgt oder eine Untersuchung eingeleitet ist, abgegeben worden sind. In dem Bestreben, der Steuermoral nicht so sehr durch staatliche Zwangsmittel als durch eine sicherer zum Ziel führende großzügige Unterstützung persönlicher Initiative Auftrieb zu verleihen, geht das Reichsgericht auch hier sehr weit. Nach seiner Ansicht ist der hier in Betracht kommenden Voraussetzung schon dann Genüge geleistet, wenn die Berichtigung bei einer anderen Behörde, die im Bezirke der an sich zuständigen Steuerbehörde ihren Sitz hat und zur Erfüllung gleichartiger Staatsaufgaben wie diese berufen ist, so zeitig eingeht, daß sie bei einer im ordnungsmäßigen Geschäftsgange erfolgten Weitergabe an die an sich zuständige Steuerbehörde

41) Vergl. RGSt. 61/10, 115; Cattien, a. a. O. S. 240.
42) Vergl. Becker, a. a. O. S. 781, Bem. 4 zu § 374 a. F.

zu deren Kenntnis gelangt sein würde, bevor der Täter angezeigt oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet war[43]). Der betreffenden Entscheidung lag eine Hinterziehung von Grunderwerbsteuer zugrunde. Für die Verwaltung und Erhebung der Grunderwerbsteuer sind in einzelnen Ländern, so auch in Preußen, nicht die Finanzämter sondern die Kreise bezw. Gemeinden zuständig. Der Angeklagte hatte nun sein Berichtigungsschreiben irrtümlicherweise an das im Bezirke der zuständigen Steuerstelle gelegene Finanzamt gerichtet. Aus Versehen war seine Eingabe aber dort längere Zeit liegen geblieben und erst nach Wochen an die zuständige Stelle, wo inzwischen aber nun eine Strafanzeige gegen ihn erstattet worden war, weitergeleitet worden. Eine im ordnungsmäßigen Geschäftsgange erfolgte Weitergabe wäre, das stand einwandfrei fest, der Strafanzeige zuvorgekommen. Die Begründung des Reichsgerichts geht im wesentlichen davon aus, daß die an sich unzuständige Behörde amtlich verpflichtet war, die Berichtigung an die sachlich und örtlich zuständige Steuerbehörde ungesäumt, jedenfalls aber im ordentlichen Geschäftsgange weiterzuleiten. Diese dem eigentlichen Wortlaut des Gesetzes zwar zuwiderlaufende, aber dem Grundgedanken der tätigen Reue im Steuerstrafrecht nicht widersprechende Auslegung gewinnt noch durch folgenden Gedankengang an Überzeugungskraft. Dank der im Finanzrecht in ganz besonderem Maße fortgeschrittenen Rechtsvereinheitlichung ist zwar das Gros der steuerlichen Aufgaben einer einzigen Behörde, dem Finanzamt, überantwortet. Daneben gibt es aber auch heute noch eine Reihe amtlicher Stellen, die auch für gewisse Steuerangelegenheiten zuständig sind. Mag dies in Übergangserscheinungen seine Erklärung finden, oder mögen hierfür Fragen des Finanzausgleichs mitbestimmend gewesen sein, auf jeden Fall wird dem Steuerpflichtigen bei der Vielzahl von Steuern die Übersicht nicht gerade besonders erleichtert, wenn das Vielerlei an Steuern auch noch von verschiedenen Behörden verwaltet wird. Es wäre daher unklug und würde der generalprävenierenden Wirkung des § 410 RAbgO. Abbruch tun, wollte man die Berichtigung deshalb zurückweisen, weil der tätige Reue übende Steuerpflichtige seine Eingabe zwar nicht

---

43) RGSt. 61/115; vergl. auch Cattien, a. a. O. S. 240.

rechtzeitig bei der örtlich und sachlich zuständigen Steuerbehörde, wohl aber noch frühzeitig bei einer im selben Bezirke ansässigen anderen Steuerbehörde angebracht hat. Das ist allerdings auch die äußerste Grenze, wollte man den Kreis der empfangsberechtigten amtlichen Stellen auf die im Bezirke befindlichen Behörden, denen ein ganz anderer Aufgabenkreis zugewiesen ist, ausdehnen, so müßte man dem Gesetzeswortlaut schon Gewalt antun.

Da es sich bei der Berichtigung, Ergänzung usw. um objektive Voraussetzungen der Straffreiheit handelt, müssen die betreffenden Eingaben auch tatsächlich bei der Steuerbehörde eingegangen sein; die bloße Absendung eines Berichtigungsschreibens genügt nicht[44]). Genau so wie im bürgerlichen Recht (§ 130 BGB.) eine einseitige empfangsbedürftige Willenserklärung erst wirksam wird, wenn sie dem Adressaten zugeht, ist auch hier das Zugehen der Erklärung bei der richtigen Stelle Wirksamkeitsvoraussetzung. Das Zugehen der Erklärung und die dadurch der Behörde unter normalen Verhältnissen verschaffte Möglichkeit der Kenntnisnahme muß aber andererseits genügen, um den Ablauf der in § 410 Abs. 1 RAbgO. vorgesehenen Ausschlußfrist zu verhindern. Im allgemeinen wird also das Datum des Eingangsstempels für die Frage der Rechtzeitigkeit des Eingangs entscheidend sein. Im übrigen ist es Sache des Steuerpflichtigen, sich den Nachweis des Eingangs zu sichern; tut er dies nicht, oder schlägt er einen unrichtigen Weg ein, so geschieht dies auf seine eigene Gefahr[45]).

Ist die Berichtigung bei der Steuerbehörde ein objektives Erfordernis für die Strafbefreiung aus § 410 Abs. 1 RAbgO., so muß sie schließlich auch noch bei der zuständigen Steuerbehörde im amtlichen Verkehr erfolgen. Die Berichtigungsanzeige muß also der Behörde im Rahmen des ordentlichen Geschäftsganges zugehen. D. h. nur solange die für die betreffende Behörde tätigen Personen sich in Ausübung der ihnen übertragenen Aufgaben befinden, sind sie für derartige Eingaben empfangsberechtigt. Gibt z. B. ein Steuerpflichtiger einem Beamten der Finanzbehörde außerhalb der Dienststunden in einem privaten Gespräch auf der Straße eine Berichti-

44) Vergl. RGSt. 61/10, 58/85; Cattien S. 240; Megow S. 56; Crisolli, Lehrbuch des Steuerrechts, 1. Teil, S. 333.

45) So auch RGSt. 61/10.

gungserklärung ab, so ist sie damit noch nicht gegenüber der Behörde erfolgt[46]).

bb) Nachentrichtung verkürzter Steuern innerhalb der gesetzlichen Frist als weitere Voraussetzung der Straffreiheit (§ 410 Abs. 1, Satz 2 RAbgO.).

Mit der Nachholung unterlassener Angaben bezw. der Berichtigung und Ergänzung unrichtiger oder unvollständiger Angaben ist das Hauptziel des Gesetzes, nämlich die Wiederherstellung der Steuerwahrheit und -ehrlichkeit, erreicht. Gleichzeitig ist damit aber auch eine ordentliche Deklarierung für die Zukunft verbürgt, späteren Steuerverkürzungen ist von vornherein die Spitze abgebrochen, zum mindesten aber sind ihnen damit nicht leicht zu nehmende Hindernisse in den Weg gelegt. Mit der Erreichung der ordnungsgemäßen Deklarierung ist aber auch die Präventivfunktion des § 410 Abs. 1 RAbgO. im wesentlichen erschöpft. Es versteht sich von selbst, daß in den Fällen, wo eine Offenbarungspflichtverletzung alleiniger Inhalt des Straftatbestandes ist (§§ 407—409 RAbgO.), ihre Wiedergutmachung die einzige objektive Voraussetzung zur Erlangung der Straffreiheit sein kann. Aber auch in den anderen Fällen, wo die pflichtwidrige falsche Deklarierung zwar ein primäres Tatbestandsmerkmal darstellt, aber nicht notwendig den alleinigen Inhalt des Straftatbestandes ausmacht (§§ 396, 402 RAbgO.), ließe es sich denken, daß der Gesetzgeber sich mit der Wiedergutmachung der verletzten Offenbarungspflicht als einzigem objektiven Erfordernis der Straffreiheit begnügt hätte. Denn das Institut der tätigen Reue ist in erster Linie dazu geschaffen und berufen, das zu erreichen, was mehr oder weniger vom guten Willen des vom geraden Wege Abgewichenen abhängig ist. Liegen die steuerlichen Verhältnisse einmal klar zutage, so fehlt es dem Staate nicht an geeigneten Mitteln, die Konsequenzen aus dem durch die Berichtigung vermittelten Wissen zu ziehen und sich für die vorenthaltenen Einnahmen schadlos zu halten. Wenn aber der Gesetzgeber bei einer bereits eingetretenen Verkürzung von Steuereinnahmen trotzdem die Nachentrichtung der vorenthaltenen Steuerbe-

46) Vergl. RGSt. 58/85; Cattien, a. a. O. S. 239.

träge zu einer weiteren Bedingung für die Erlangung von Straffreiheit gemacht hat, so waren hierfür wohl Gründe der verschiedensten Art maßgebend. Einmal werden rein fiskalische Interessen hierfür bestimmend gewesen sein. Weiß der tätige Reue übende Täter, daß er nur dann straffrei bleibt, wenn er außer der Berichtigung früherer unwahrer Angaben auch noch die vorenthaltenen Steuerbeträge nachzahlt, so wird er dadurch angetrieben, so schnell wie möglich dem Staat zu seinen Einnahmen zu verhelfen, die zur Erhaltung des Gemeinwesens notwendig sind. Es kann aber auch sein, daß der Steuerschuldner in diesem Zeitpunkt, ob verschuldet oder unverschuldet, gar nicht mehr die nötigen Mittel hierzu in Händen hat. Eine Straffreiheit wäre dann aber weder aus rechtlichen noch aus präventiven Gesichtspunkten mehr zu verantworten. Auch eine rechtliche Betrachtung der Steuerverkürzungstatbestände legte die getroffene gesetzliche Regelung besonders nahe. Ermöglichte es der Gesetzgeber mit Rücksicht auf den Tiefstand der Steuermoral dem Steuerpflichtigen, auch dann noch wieder steuerehrlich zu werden, wenn sein strafbares Verhalten bereits einen von der Rechtsordnung mißbilligten Erfolg gezeitigt hat (§§ 396, 402 RAbgO.), so mußte zum mindesten auch eine völlige Beseitigung der eingetretenen schädlichen Folgen als Gegenleistung für das Geschenk der Straflosigkeit verlangt werden. Angewandt auf die Steuerverkürzungstatbestände, mußte also zu der Wiederherstellung der Steuerwahrheit auch noch eine Wiedergutmachung des Ausfalls an staatlichen Einnahmen durch Nachentrichtung der verkürzten Beträge hinzukommen.

Der dem § 410 RAbgO. wesensverwandte § 79 des Besitzsteuergesetzes vom 3. Juli 1913 (RGBl. S. 542) verlangte daher auch schon für die Erlangung von Straffreiheit außer rechtzeitiger Berichtigung oder Ergänzung früherer unrichtiger oder unvollständiger Angaben noch eine der Einleitung der Untersuchung voraufgehende Entrichtung der „gefährdeten Steuer", soweit sie natürlich bereits fällig gewesen war. Im Prinzip ist dem später auch der jener Bestimmung nachgebildete § 410 RAbgO. gefolgt; jedoch hat er die Stellung des von der Vergünstigung der tätigen Reue Gebrauch machenden Steuersünders insofern beträchtlich verbessert, als ihm hier noch Fristen eingeräumt werden, bis zu deren Ablauf die nachzuholenden

Steuerzahlungen bewirkt werden können. Diese Vergünstigung besteht darin, daß es mit der Nachzahlung Zeit hat einmal bis zur Festsetzung der Nachzahlung und weiter nach ihrer Festsetzung bis zum Ablauf der Zahlungsfrist (§ 410 Abs. 1, Satz 2 RAbgO.). Läßt der Steuersünder allerdings diese gesetzliche Ausstandsfrist ungenützt verstreichen, so ist die durch die Berichtigung angebahnte Straffreiheit endgültig verwirkt[47]). Solange diese Frist also noch nicht abgelaufen ist, bleibt die Frage der Straffreiheit in der Schwebe[48]). Die vorausgegangene Berichtigung begründete dann lediglich eine Anwartschaft, durch Erfüllung der weiteren Bedingung der rechtzeitigen Nachzahlung der Strafe zu entgehen[49]).

α) § 410 Abs. 1, Satz 2 RAbgO. findet nur auf die dort angeführten Steuerverkürzungstatbestände Anwendung.

Das vorhin Gesagte gilt uneingeschränkt für die nicht bloß versuchte vorsätzliche Steuerhinterziehung (§ 396 RAbgO.) und die fahrlässige Verkürzung von Steuereinnahmen (§ 402 RAbgO.). Der gleichzeitig im Gesetz angezogene § 407 RAbgO., der das Errichtenlassen eines Kontos auf einen falschen oder erdichteten Namen bei Strafe untersagt, und der im Abs. 2, falls die Absicht der Steuerhinterziehung festgestellt wird — hierbei braucht es noch nicht einmal zum Versuch einer Steuerhinterziehung gekommen zu sein — neben der Geldstrafe die Einziehung der betreffenden Vermögens-

47) Crisolli, Lehrbuch, 1. Teil, S. 335 glaubt dies noch weiter dahin einschränken zu müssen, daß die von der Steuerbehörde gesetzte Frist auch angemessen war. Das Gesetz bietet jedoch hierzu keine Handhabe. Es muß auch das Vertrauen in die Finanzverwaltung gesetzt werden, daß sie bei der Fristbestimmung nicht allzu strenge verfährt.

48) So auch RGSt. 63/305.

49) Das Reichsgericht (RGSt. 59/115, 124) und einige Autoren (Becker S. 781, Bem. 5 zu 374 a. F. und Crisolli, Lehrbuch, 1. Teil, S. 335) sind der Auffassung, der Nachzahlung bedürfe es nicht, wenn das Reich einen entsprechend hohen Geldbetrag in Händen habe, der als Sicherheit zur Abwendung des Arrestes in der fraglichen Sache eingezahlt sei, und sich durch Aufrechnung befriedigen könne. Dieser Ansicht kann unbedenklich zugestimmt werden, würde man sich sonst nämlich dem Verdacht aussetzen, einer sinnwidrigen Buchstabeninterpretation zu huldigen.

werte vorsieht, bedarf jedoch in diesem Zusammenhang einer kurzen Erläuterung. Zunächst ist festzustellen, daß, falls es bei dem Verstoße gegen § 407 geblieben ist, der Täter straffrei bleibt, wenn er die Tatsache des Verstoßes der Steuerbehörde rechtzeitig und ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt zu sein, anzeigt und die dienlichen Angaben macht[50]). Ist jedoch auf Grund oder mit Hilfe der Verletzung dieser Vorschrift eine Steuerverkürzung eingetreten, so kommt die Nachzahlung der geschuldeten Steuer als weitere essentielle Voraussetzung der Straffreiheit hinzu; es liegt dann aber ohnehin schon der Tatbestand der Steuerhinterziehung vor (§ 396 RAbgO.), und die Verpflichtung, die verkürzte Steuer nachzuzahlen, ergibt sich dann schon aus der Anführung des § 396 in § 410 Abs. 1, Satz 2 RAbgO. Da auch nicht anzunehmen ist, daß der Gesetzgeber hiermit einen Sonderfall der Steuerhinterziehung, etwa eine qualifizierte Hinterziehung, hat konstruieren wollen, dürfte sich die besondere Erwähnung des § 407 in § 410 Abs. 1, Satz 2 als überflüssig herausstellen[51]).

In verschiedenen Gesetzen, so z. B. im Umsatzsteuergesetz vom 16. Okt. 1934 (RGBl. I. S. 942), ist dem Steuerschuldner im Interesse eines regelmäßigen Steueraufkommens die Verpflichtung auferlegt, Voranmeldungen abzugeben und Vorauszahlungen auf die bei Jahresschluß endgültig festzusetzende Steuerschuld zu leisten. Da hier die Vorauszahlungen bereits in dem vom Gesetz bestimmten Zeitpunkt fällig geworden sind, ohne daß es wie bei den Veranlagungssteuern einer vorherigen Festsetzung der Steuerschuld durch das Finanzamt bedurfte (vergl. § 396 Abs. 3 RAbgO.), kann, falls durch die Nichtabgabe der Voranmeldung und das Unterbleiben der Vorauszahlung der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt ist, eine Straffreiheit durch rechtzeitige Nachholung der unterbliebenen Erklärung auch nur angebahnt werden. Werden die rückständigen Steuern nach ihrer Festsetzung innerhalb der bestimmten Frist entrichtet, so ist auch hier der Steuersünder endgültig von Strafe frei. Von der hierin liegenden Vergünstigung wird also auch der vorauszahlungspflichtige Straffällige nicht ausgeschlossen. Denn für die Anwendbarkeit des § 410 Abs. 1, Satz 2 RAbgO. kann es,

50) Ebenso Becker, a. a. O. S. 779, Bem. 1 zu § 374 a. F.
51) So dem Sinne nach auch Becker, a. a. O. S. 779. Bem. 1.

wie das Reichsgericht mit Recht erklärt[52]), nach dem unzweideutigen Wortlaut dieser Vorschrift keinen Unterschied machen, ob es sich um zu veranlagende oder um vorauszuzahlende Steuerbeträge handelt.

β) Die Verpflichtung zur Nachzahlung erstreckt sich nur auf die Summe, „die der Täter schuldet".

Die Straffreiheit ist selbstverständlich von der nachträglichen Zahlung der verkürzten Steuer nur dann abhängig, wenn der Täter diese auch tatsächlich schuldet[53]). Das Gesetz bringt dies auch deutlich durch die Worte zum Ausdruck: „Wenn der Täter die Summe, die er schuldet, ... entrichtet". Wer eine Steuerhinterziehung begeht, wird dadurch allein noch nicht zum Steuerschuldner. Eine Steuerhinterziehung kann ja auch (§ 396 Abs. 1, Satz 1 RAbgO.) zum Vorteil eines anderen begangen werden. Die Begriffsbestimmung des Steuerschuldners befindet sich in § 97 Abs. 1 und 2 RAbgO. Danach ist Steuerpflichtiger im Sinne der RAbgO., wer nach den Steuergesetzen eine Steuer als Steuerschuldner zu entrichten hat. Wie aber die meisten Begriffe des Steuerrechts einem Vergleich mit gleichlautenden Begriffen des Privatrechts nicht standhalten, so ist auch der Begriff der Steuerschuld ein von dem privatrechtlichen Schuldbegriff wesentlich verschiedener. I.b. sind im Steuerrecht die Grenzen zwischen Schuld und Haftung aus naheliegenden fiskalischen Gründen verwischt. Gemäß § 97 Abs. 2 RAbgO. gelten nämlich die Vorschriften für die Steuerpflichtigen sinngemäß für die, die nach den Steuergesetzen neben den Steuerpflichtigen oder an deren Stelle persönlich für die Steuer haften. Zunächst ließ die RAbgO. zwar eine Bestimmung vermissen, die eine Haftung für verkürzte Steuerbeträge vorschrieb, wenn die Steuerhinterziehung begangen wurde von jemand, der selbst nicht Steuerschuldner war. Der nachträglich eingeschobene § 112 RAbgO. füllte diese Lücke aus und bestimmte dementsprechend: „Wer eine Steuerhinterziehung begeht, haftet, auch wenn er nicht Steuerschuldner ist, für den Betrag, in dessen Höhe Steuereinnahmen verkürzt ... werden". Auf Grund dieser Bestimmung in Verbindung

52) RGSt. 63/305; ebenso Crisolli, Lehrbuch, 1. Teil, S. 335.
53) Becker S. 781. Bem. 5 zu § 374 a. F.; Cattien S. 242 IV.

mit § 97 Abs. 2 kann heute auch jemand, der eine Steuerhinterziehung bloß zum Vorteil eines anderen begangen hat, sich Straffreiheit nur dann sichern, wenn er nach der Berichtigung die verkürzten Beträge nachzahlt. Da weiter § 109 RAbgO. für Vertreter die Haftung auf jede schuldhafte Verkürzung von Steuereinnahmen ausdehnt, ist auch bei der fahrlässigen Verkürzung von Steuereinnahmen gemäß § 402 RAbgO. praktisch kaum noch ein Fall denkbar, daß jemand Straffreiheit erlangen kann, ohne die durch sein fahrlässiges Verhalten bewirkte Verkürzung von Einnahmen rechtzeitig wiedergutmachen zu müssen[54]).

γ) Welche Wirkung hat eine von einem Mitverpflichteten bewirkte Nachzahlung?

Bei Behandlung der Berichtigung wurde festgestellt, daß der gesetzgeberische Gedanke der tätigen Reue eine entweder vom Täter selbst vorgenommene oder wenigstens von ihm veranlaßte Berichtigung erfordert. Beansprucht dies auch für die in § 410 Abs. 1, Satz 2 RAbgO. beschriebene weitere Bedingung der Straffreiheit volle Gültigkeit? Der strenge Wortlaut des Gesetzes, „wenn der Täter die Summe ... entrichtet", könnte für eine derartige Annahme sprechen. Dagegen könnte die Bestimmung des § 114 RAbgO. ins Feld geführt werden, wonach, wenn mehrere nebeneinander verpflichtet sind, die Erfüllung der Pflicht durch einen Verpflichteten den anderen Verpflichteten zustatten kommt, soweit ihrer eigenen Pflicht dadurch genügt wird und es für das Finanzamt nicht von Wert ist, daß die Pflicht auch von den anderen Beteiligten erfüllt wird. Ferner bestimmt § 7 Abs. 1 des Steueranpassungsgesetzes vom 16. 10. 1934 (RGBl. I. S. 925), daß Personen, wenn sie nebeneinander für eine Steuerschuld oder für eine andere aus den Steuergesetzen entspringende Geldschuld haften, Gesamtschuldner sind. Daß bei Geldschulden sämtliche Gesamtschuldner befreit werden, wenn einer erfüllt, ist unbestritten. Der in § 114 RAbgO. vorgesehene Ausnahmefall, daß die Erfüllung der Pflicht

54) So auch Crisolli, Lehrb., 1. S. 554, der aber nur den § 112 anführt und dabei übersieht, daß dieser nur die Steuerhinterziehung und nicht die Steuergefährdung, d. h. die fahrlässige Verkürzung von Steuereinnahmen in seine Regelung einschließt.

durch einen Verpflichteten den anderen Verpflichteten nicht zustatten kommen soll, sofern es für das Finanzamt von Wert ist, daß die Pflicht auch von den anderen Verpflichteten erfüllt wird, kann daher bei Geldleistungen, die von mehreren Personen nebeneinander geschuldet werden, nie akut werden. Es kann sich dabei vielmehr nur um Verpflichtungen handeln, die sich auf nicht vertretbare Leistungen erstrecken wie z. B. auf Anzeige-, Auskunfts-, Aufzeichnungspflichten usw.[55]). Die Nachentrichtung der verkürzten Steuern durch einen Mitverpflichteten, etwa durch einen Mitangeklagten, — dieser Schlußfolgerung kann man sich nicht entziehen —, muß daher auch dem anderen Verpflichteten im Sinne von § 410 Abs. 1, Satz 2 RAbgO. zugutekommen. Denn auch hier handelt es sich um eine bloße Geldschuld, nicht etwa um eine Geldstrafe. Wenn der Gesetzgeber in § 410 Abs. 1, Satz 2 RAbgO. nur den Täter erwähnt, so ging er offenbar von dem Normalfall aus, daß Täter und Steuerschuldner im eigentlichen Sinne identisch sind. Auch dürfte für diese einfache Fassung der Umstand maßgebend gewesen sein, daß damals der § 112 RAbgO. noch nicht existierte. Die Wiedergutmachung der durch die Tat verletzten Offenbarungspflicht macht doch auch, wie besprochen wurde, das Wesen der tätigen Reue im Steuerstrafrecht aus. Die bei den Verkürzungstatbeständen hinzukommende Nachentrichtung der vorenthaltenen Steuerbeträge als weitere Bedingung der Straffreiheit verdankt demgegenüber nicht so sehr präventiven Gesichtspunkten ihr Dasein als praktischen, mehr auf den Augenblick abgestellten Erwägungen. Hat der Staat nach der Wiederherstellung der Steuerwahrheit und -ehrlichkeit durch den Täter die verkürzten Beträge von anderen nach den Steuergesetzen verpflichteten Personen, mag dies auch nicht auf direkte Veranlassung des Täters selbst geschehen sein, erhalten, so liegt kein Grund vor, dem Täter deshalb die Wohltat der Straffreiheit vorzuenthalten[56]).

---

55) Vergl. Becker, a. a. O. S. 222, Bem. 2 zu § 94 a. F. 114 n. F.

56) Vergl. auch: Becker, a. a. O. S. 781, Bem. 5 zu § 374 a. F.; RG in St. u. W. (III. Jahrgang) 1924. S. 1421 Nr. 522; Crisolli, Lehrb. d. St. R., 1. Teil, S. 335; letzterer spricht von Zahlungen durch einen Dritten, die die übrigen befreien soll; ob er damit noch weiter gehen

cc) Was ist unter den Worten: „bleibt insoweit straffrei" zu verstehen?

Nur einer vollständigen Berichtigung oder Ergänzung ist volle strafbefreiende Wirkung zuzugestehen. Insofern unterscheidet sich § 410 Abs. 1 RAbgO. nicht von den verwandten Bestimmungen des StGB. (§§ 46 Ziff. 2, 163 Abs. 2, und 310; in § 158 StGB. tritt zwar nur Strafermäßigung ein, aber auch da ist ein uneingeschränkter Widerruf Vorbedingung für eine Strafermäßigung). Wenngleich die Wirkung des § 410 Abs. 1 RAbgO. viel weiter trägt, insofern nämlich eine tätige Reue innerhalb der im Katalog aufgezählten Straftatbestände ihren wohltuenden Einfluß noch nach Vollendung der Tat und oft sogar nach einer endlosen Serie von zurückliegenden Steuerzuwiderhandlungen ausüben kann, so sind doch die rein sachlichen Voraussetzungen zur Erlangung von Straflosigkeit im Prinzip die gleichen wie nach den zitierten gemeinstrafrechtlichen Regelungen: entweder Abwendung des Erfolgs oder möglichst Wiedergutmachung der bereits eingetretenen schädlichen Folgen. Aber wie schon in der zeitlichen Grenzziehung das ernste Bestreben des Gesetzgebers zu erkennen war, den besonderen Realitäten des Steuerstrafrechts Rechnung zu tragen, so fand der Gesetzgeber sich auch hier nicht mit der aufgezeigten Lösung ab. In dem Wissen um die bedauerliche Einstellung der meisten Staatsbürger den Steuernormen gegenüber und in banger Sorge um ein geordnetes Steueraufkommen glaubte er, auch eine „nicht vollständige" Berichtigung, Ergänzung usw. nicht unbeachtet lassen zu dürfen. Lieber ein Teilerfolg als gar kein Ergebnis, lautete die Devise. Ist wenig zu erwarten, so muß man schon ein Minimum an persönlichem Einsatzwillen belohnen. Das war der Gedankengang, der den Gesetzgeber bewog, den Steuersünder „insoweit" straffrei ausgehen zu lassen, als er mit seiner nachgeholten Erklärung der Wahrheit wieder die Ehre gab. Gewiß mag der Pessimismus in dem Augenblick, als man die RAbgO. und damit auch die Bestimmung über die tätige Reue verabschiedete, Pate gestanden haben. Eine grundlegende Finanzreform brachte damals die Überleitung der wichtigsten Steueraufwill und selbst die Zahlung durch einen Nichtverpflichteten gelten lassen will, ist nicht erkenntlich.

gaben auf das Reich. Gleichzeitig erzwangen die ungeheuren inneren und äußeren Lasten des Reiches eine Vervielfachung und Erhöhung der Steuern. Daß schon in Friedenszeiten die Steuermoral viel zu wünschen übrig ließ, war ein offenes Geheimnis; um wieviel weniger konnte man nun mit einer jetzt erst recht notwendigen Opferfreudigkeit rechnen. Nur wenn man sich die damalige Situation vor Augen hält, kann man die großzügigen und Weitblick verratenden Maßnahmen begreifen, die in der Regelung der tätigen Reue ihren Niederschlag gefunden haben. Ob man in fernerer Zukunft bei einer einheitlichen Reform des Strafrechts einer teilweisen Wiedergutmachung der verletzten Offenbarungspflicht noch Beachtung schenken wird, erscheint äußerst fragwürdig. Mit zunehmender Gesundung der Staatsfinanzen wird bestimmt mit soviel Rücksichtnahme seitens des Staates kaum mehr zu rechnen sein. In der Vergangenheit aber hat diese gesetzliche Besonderheit, wie die Erfahrung lehrt, zur Stärkung der Staatskasse wesentlich mit beigetragen, und auch in der Gegenwart, die Einzelmaßnahmen präventiver Art auf steuerlichem Gebiete in buntscheckiger Reihenfolge brachte, ist ihr belebender Einfluß noch spürbar.

Nun liegt eine teilweise Berichtigung nicht schon dann vor, wenn überhaupt Angaben nachträglich gemacht worden sind, die trotz des ernsthaftesten Bemühens des Steuerpflichtigen, seine früheren Erklärungen richtig zu stellen, wegen der ungenügenden Abfassung des Berichtigungsschreibens doch keine Grundlage für eine Berichtigungsveranlagung abgeben konnten. Die Angaben müssen vielmehr — denn es handelt sich, wie wiederholt betont wurde, um eine rein sachliche Voraussetzung für eine wenn auch nur teilweise Straffreiheit — der Wahrheit näher kommen als jene früheren[57]). Hat der Steuerpflichtige z. B. in seiner Einkommensteuererklärung 10 000 RM. verschwiegen, und gibt er nachträglich hiervon 6 000 RM. an, so können die angegebenen 6 000 RM. keine Grundlage für eine Bestrafung mehr bilden; bezüglich des Restbetrages von 4 000 RM. besteht die Möglichkeit einer Bestrafung fort, weil insoweit die Nachtragserklärung hinter der Wirklichkeit noch zurückgeblieben ist.

---

57) Vergl. auch RGSt. 59/119; Becker S. 781 Bem. 5 zu § 374 a. F.; Cattien S. 242 IV.

Muß die Vorschrift also so verstanden werden, daß die Steuerverfehlungen insoweit straffrei bleiben, als die Verfehlung durch die nachträglichen Angaben beseitigt wird, so ist dies nicht nur von Wichtigkeit für die Frage, in welcher Höhe die Strafe für den auch dann noch bleibenden strafbaren Tatbestand zu bestimmen ist, sondern schon für die Frage, wieweit ein strafbarer Tatbestand überhaupt noch vorliegt[58]).

Sind ferner Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile gewährt oder belassen, so ist, wie ausgeführt wurde, die auf Grund der Berichtigung oder Ergänzung bedingt zustehende Straffreiheit verwirkt, wenn der Täter die ihm gesetzte Nachzahlungsfrist ungenützt verstreichen läßt. Zahlt er zwar nicht die ganze, von der Finanzbehörde festgesetzte Summe, sondern nur einen Teilbetrag hiervon, so verwirkt er die durch die Berichtigung angebahnte Straffreiheit nur „insoweit", als er dieser Auflage nicht nachkommt. Denn die Worte „bleibt insoweit straffrei" beziehen sich auf beide Straffreiheitsvoraussetzungen, die Berichtigung und die Nachzahlung[59]). In § 410 Abs. 1, Satz 2 RAbgO. fehlt zwar ein ausdrücklicher Hinweis hierauf, jedoch ist eine sinngemäße Ergänzung deshalb berechtigt, weil Satz 2 für gewisse Anwendungsfälle des § 410 Abs. 1 nur noch weitere Bedingungen festlegt, die allgemeinen Voraussetzungen und Wirkungen des § 410 Abs. 1 aber in Satz 1 beschrieben sind. Sinn und Zweck des Gesetzes lassen auch eine solche Auslegung als folgerichtig erscheinen. Die Vergünstigung teilweiser Straffreiheit kann sich unter Umständen also in doppelter Weise auswirken, einmal hinsichtlich einer nur teilweisen Berichtigung und ferner auch noch, wenn die festgesetzte Nachzahlung nur teilweise bewirkt wird.

b) Subjektive Voraussetzungen der Straffreiheit.

Hat der Täter nun zwar vor Erstattung einer Strafanzeige und vor Einleitung einer Strafuntersuchung bei der Steuerbehörde frühere

---

58) Siehe auch RG., Urteil v. 12. 4. 32. RStBl. 1932. S. 419 Nr. 430.

59) So auch RGSt. 63/307.

unrichtige oder unvollständige Angaben berichtigt oder ergänzt, bezw. unterlassene Angaben nachgeholt, so kann Straffreiheit schließlich noch deshalb versagt bleiben, weil gewisse subjektive Voraussetzungen nicht erfüllt sind. Im Gesetz kommt dies durch die Worte: „ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt zu sein", zum Ausdruck. Es wurde früher bereits ausgesprochen, daß Sinn und Zweck des § 410 Abs. 1 RAbgO. darin bestehen, dem Staat bisher verheimlichte Steuerquellen zu erschließen und den Steuerpflichtigen zur wirksamen Mithilfe hierzu anzufeuern. Aber nur solange die Steuerbehörde zur Aufdeckung ihr noch unbekannter Steuerwerte auf den guten Willen des Steuerpflichtigen angewiesen ist, ist dessen Mithilfe von Nutzen. Unter besonderer Rücksichtnahme auf die psychologische Einstellung der Steuerpflichtigen hat der Gesetzgeber den Zeitpunkt der Entdeckung zwar noch nicht als allgemeine zeitliche Grenze für eine strafbefreiende Berichtigung bestimmt, vielmehr hat er sich auf zwei konkrete, leicht feststellbare Umstände festgelegt, nach deren Eintritt eine Selbstanzeige unberücksichtigt bleiben soll. Wohl aber hat man der Entdeckung, bezw. der „unmittelbaren Gefahr der Entdeckung" insofern Beachtung geschenkt, als sie für die Berichtigung bestimmend gewesen ist.

aa) „Ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt zu sein", ist nicht gleichbedeutend mit „freiwillig" im Sinne von § 46 StGB.

§ 410 Abs. 1 RAbgO. geht zwar nicht soweit wie § 46 StGB., wo Freiwilligkeit vorgeschrieben ist. Für den Rücktritt vom unbeendeten Versuch (§ 46 Ziff. 1 StGB.) ist dies negativ durch die Worte: „ohne daß er an dieser Ausführung durch Umstände gehindert worden ist, welche von seinem Willen unabhängig waren", und für den Rücktritt vom beendeten Versuch (§ 46 Ziff. 2 StGB.) durch die Worte: „zu einer Zeit, zu welcher die Handlung noch nicht entdeckt war", nur mittelbar zum Ausdruck gelangt. Ausschlaggebend für diese Regelung war eben der Gedanke, daß das Aufgeben der Ausführung bezw. die Abwendung des Erfolges dem Täter nur dann zugerechnet werden kann, wenn die Initiative hierzu ausschließlich von ihm ausgegangen ist. Gleichwohl bereitete aber schon die Ver-

ständigung über den Begriff „Freiwilligkeit" erhebliche Schwierigkeiten, weshalb man sich gedrungen fühlte, durch objektive Kriterien das Merkmal der Freiwilligkeit zu umschreiben.

Daß von Freiwilligkeit keine Rede sein kann, wenn sich die Ausführung bezw. die Erfolgsabwendung als unmöglich erweist, oder wenn der zurücktretende Täter auch nur irrtümlich die Ausführung für unmöglich hält, versteht sich von selbst. Umgekehrt kann Freiwilligkeit nicht ausgeschlossen sein, wenn der Täter, der von der Ausführung absteht, ein tatsächlich bestehendes Hindernis nicht kennt. Schwieriger zu beantworten ist schon die Frage, ob der Rücktritt auch dann noch ein freiwilliger ist, wenn er aus Furcht vor Entdeckung erfolgt. Frank verneint Freiwilligkeit nur dann, wenn der Täter die Entdeckung in dem Sinne würdigt, daß er Hinderung der Vollendung fürchtet[60]). Wenn den Täter aber nur die Furcht vor den Folgen der entdeckten Tat (Anzeige und Bestrafung) davon abhält, diese zu Ende zu führen, soll dagegen Freiwilligkeit vorliegen. Der Ansicht Franks kann jedoch nicht zugestimmt werden. Denn, wie Graf zu Dohna[61]) mit Recht betont, will kein Verbrecher die Tat um den Preis der Strafe vollenden. Die bekannte Formel Franks: der Täter sagt sich bei freiwilligem Rücktritt „ich will nicht zu Ende kommen, selbst wenn ich könnte", bei unfreiwilligem Rücktritt „ich kann nicht zu Ende kommen, selbst wenn ich es wollte", — hat zwar, wie allgemein anerkannt wird, den praktischen Vorzug der Einfachheit und Kürze für sich, es kommt aber, wie Allfeld[62]) mit Recht bemerkt, darauf an, wie man das „Können" versteht. Der Kern des Problems kann unmöglich in der Frage gesehen werden, ob der Mensch auch kann, was er will. Denn rein äußerlich gesehen, könnte der Täter die Tat ja auch noch nach ihrer Entdeckung vollenden. Aber vom Standpunkt eines vernünftig Denkenden aus kann er es nicht. Die Vollendung hat, wenn die Entdeckung sich auswirkt, keinen Sinn. Der Täter befindet sich

60) Frank, zu § 46 StGB.

61) Graf zu Dohna, A., Versuch, Reform des Strafrechts, kritische Besprechungen des amtl. Entw. eines allgem. Deutsch. Strafgesetzb., herausgeg. v. Aschrott u. Kohlrausch. Berlin u. Leipzig 1926. S. 101.

62) Allfeld, Rücktritt v. Versuch. Festg. f. Frank. 1930. Bd. 2. S. 85, Anm. 1.

also hier in einem psychischen Zwangszustand; eine äußere Notwendigkeit, wenn unter Umständen auch nur eine vermeintliche, drängt ihn zur Aufgabe der Tat. Freiwilligkeit verneinen daher schlechthin, wenn der Rücktritt aus Furcht vor Entdeckung erfolgte, Graf zu Dohna, Allfeld und das Reichsgericht[63]), und zwar sowohl beim Rücktritt vom unbeendeten als auch beim Rücktritt vom beendeten Versuch[64]). In allen übrigen Fällen verneinen das Reichsgericht und auch Allfeld mit Recht die Freiwilligkeit, wenn das Aufgeben der Handlung oder der Entschluß zur Vornahme der den Erfolg abwendenden Tätigkeit nicht durch innere Beweggründe hervorgerufen worden ist, sondern äußere Umstände nach der gewöhnlichen Lebensauffassung einen zwingenden Grund hierfür abgegeben haben[65]). Damit wird auch nicht, wie man vielleicht annehmen könnte, der für die Erkenntnis der Willensbildung allein richtigen genetischen Betrachtungsweise, welche das Gewordene erklärt, Gewalt angetan. Denn genau so wie die strafrechtliche Verantwortlichkeit da ihre Grenze findet, wo die Fähigkeit zu normalem Wollen fehlt, so kann auch die Vergünstigung der Straffreiheit da nicht gewährt werden, wo der Rücktritt offenbar durch äußere Umstände veranlaßt wurde, die normalerweise der Persönlichkeit des Täters nicht zugerechnet werden können, d. h. die ein Wirksamwerden der Persönlichkeit als unmöglich erscheinen lassen.

Das Motiv des Rücktritts braucht jedoch nicht — darüber besteht Einmütigkeit — von sittlicher Qualität zu sein; Reue im Sinne sittlicher Umkehr ist, wie früher schon gestreift wurde, nicht notwendig. Der Rechtsordnung kommt es, wie Graf zu Dohna mit Recht ausführt[66]), nicht darauf an, daß die Bürger überall aus Pflicht, also gut im Sinne der Moral handeln; ihr genügt es, daß ihren Geboten überhaupt nachgekommen wird, gleichviel aus welchen Motiven. Vollendet also z. B. ein Dieb, der es nur im all-

63) Allfeld, Festg. f. Frank, 2. a. a. O. S. 85/88; Graf zu Dohna, Versuch, Reform des Strafrechts ... S. 101; RGSt 57/278, RG. Goltd. A. 69/396.

64) Frank, ... S. 96 läßt sogar im Gegensatz zur herrschenden Meinung in § 46 Ziff. 2 StGB. die Tatsache der Entdeckung als alleinigen Beweis der Unfreiwilligkeit zu.

65) RGSt. 57/278; Allfeld, a. a. O. S. 85, 88.

66) Graf zu Dohna, Willensfr. u. Verantwortl., S. 22.

gemeinen auf Geld abgesehen hatte, nur deshalb den Diebstahl nicht, weil der vorgefundene Betrag ihm zu gering erschien, so bleibt er straflos.

Würde man diese für das gemeine Strafrecht durchaus berechtigten Grundsätze auch auf das Steuerstrafrecht übertragen, so würde die praktische Bedeutung des § 410 RAbgO. gleich null sein. Wir machten uns bereits früher des öfteren klar, daß die Normen des gemeinen Strafrechts gerade deshalb ihrer ureigensten Bestimmung, dem Schutz der nationalen Lebensgüter, gerecht werden können, weil ihr Gedankengut im Rechtsbewußtsein und in den sittlichen Anschauungen des weitaus überwiegenden Teils der Staatsbürger verankert ist. Wir mußten uns aber auch überzeugen, daß die Normen des Steuerstrafrechts keinen so gut vorbereiteten Boden vorfinden. Es lag deshalb auf der Hand, daß man dem Steuerpflichtigen, der sich durch Steuerzuwiderhandlungen in Widerspruch zu dem Gesetzesbefehl gesetzt hat, auf jede mögliche Art den eingetretenen Konflikt beenden hilft. Erleichterungen objektiver Art allein würden ihren Zweck aber nicht erreichen können, wenn man nicht gleichzeitig auch Konzessionen in subjektiver Hinsicht machen wollte. Diesen Erwägungen konnte sich auch der Gesetzgeber nicht verschließen. Er ließ deshalb den für das gemeine Strafrecht unumstößlichen Grundsatz, daß bloß ein freiwilliger, ausschließlich aus eigenem Antrieb erfolgter Rücktritt von Strafe befreien soll, fallen. Lediglich eine durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßte Berichtigung oder Ergänzung soll nach dem unzweideutigen Wortlaut des Gesetzes von der Vergünstigung der Straffreiheit ausgenommen sein[67]). Der Vorteil, der hierin für den Steuerpflichtigen liegt, ist unverkennbar. Selbst eine unter psychischem Zwang zustandegekommene Berichtigung — die äußere Nötigung darf nur nicht soweit reichen, daß eine unmittel-

---

67) So übereinstimmend: RGSt. 56/385, 61/115; Becker S. 780; Cattien S. 241; Megow S. 56; Bühler S. 505; Mirbt S. 334; Mrozek S. 1012; anderer Ansicht: Kreuzer. a. a. O. S. 40, der in dieser Formulierung lediglich einen Anhaltspunkt für die mangelnde Freiwilligkeit zu sehen glaubt; sein Standpunkt, § 410 erfordere genau so wie § 46 StGB. Freiwilligkeit, ist aber unhaltbar u. er setzt sich damit auch in Widerspruch zu der gesamten Meinung.

bare Gefahr der Entdeckung den Anstoß zur Berichtigung gab — versperrt ihm den Weg zur Steuerehrlichkeit nicht. Dieses Entgegenkommen gereicht andererseits aber auch wieder der Staatskasse zum Vorteil, und hier tritt die ungemein starke Präventivtendenz dieser Regelung am deutlichsten zutage. Kann nämlich selbst die irrtümliche Annahme einer Entdeckung und sogar eine tatsächlich erfolgte Entdeckung, von der der Täter nichts weiß, und die noch nicht zu einer Anzeige oder zur Einleitung einer Untersuchung geführt hat, dem tätige Reue Übenden nichts schaden, so können Hemmungsvorstellungen, wie Furcht oder Angst, den Entschluß, zur Steuerehrlichkeit zurückzukehren, nicht mehr hintanhalten. Dieser Eindruck wird sich im folgenden bei einer genaueren Interpretation des Gesetzeswortlauts noch verstärken.

bb) Was ist unter „einer unmittelbaren Gefahr der Entdeckung" zu verstehen?

Eine „unmittelbare Gefahr der Entdeckung" muß den Steuerpflichtigen zur Berichtigung usw. veranlaßt haben, soll Bestrafung erfolgen können. Damit ist umgekehrt die Straffreiheit zunächst einmal an die Bedingung geknüpft, daß objektiv keine unmittelbare Gefahr der Entdeckung bestand. Eine vermeintliche Gefahr der Entdeckung oder die bloße Möglichkeit einer solchen genügen mithin für eine Bestrafung nicht. Beanstandet z. B. das Finanzamt im Steuerermittlungs- und -festsetzungsverfahren eine Steuererklärung, und lädt es den Steuerpflichtigen gemäß § 205 RAbgO. vor, so ist eine Gefahr der Entdeckung nicht schon dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige nun auf Vorhalt und Befragen des Beamten die fehlenden Angaben macht. Wenn das Finanzamt auch Bedenken gegen die Richtigkeit der Erklärung trug, so brauchte es damit noch nicht den Verdacht einer Steuerunehrlichkeit oder wenigstens einer Fahrlässigkeit zu hegen. In den meisten Fällen werden vielmehr die näheren Umstände für ein rein sachliches Mißverständnis sprechen, das nach Ansicht des Finanzamts eine mündliche Aussprache am ehesten aus der Welt zu räumen geeignet ist. Dieses Beispiel einer auf eine sachliche Beanstandung hin bezw. auf Vorhalt erfolgten Berichtigung zeigt auch klar und deutlich, daß es im Steuerstrafrecht gar nicht darauf ankommt, daß die An-

gaben aus eigenem Antrieb gemacht werden. Solange nur keine Anhaltspunkte dafür gegeben sind, daß die Berichtigung durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung zustande gekommen ist, besteht kein Grund zur Bestrafung[68]).

Die dem § 410 Abs. 1 RAbgO. zugrundeliegende Absicht, zur Hebung der Steuerehrlichkeit die Nachholung berichtigender Angaben mit allen Kräften zu fördern, tut sich am deutlichsten aber dadurch kund, daß nicht schon „die Gefahr" einer Entdeckung die Straflosigkeit ausschließt, sondern daß erst eine „unmittelbare" Gefahr der Entdeckung, die den Täter zur Berichtigung veranlaßt hat, den Weg für die Straffreiheit versperrt. Von einer solchen „unmittelbaren" Gefahr der Entdeckung — hier handelt es sich, wie gesagt, um ein objektives Kriterium — wird man aber nur dann sprechen können, wenn der Steuerpflichtige mit Sicherheit voraussieht, daß die Ermittlungen des Finanzamts zur Aufdeckung des Sachverhalts führen müssen. Ist die Sache schon soweit gediehen, daß die Bestrafung überhaupt nicht mehr zu vermeiden ist, dann kann allerdings die Selbstanzeige keinen Einfluß auf die Bestrafung mehr ausüben. Es muß mit anderen Worten die Gefahr bestehen, daß das Finanzamt „baldigst" von der Straftat Kenntnis erlangt[69]). Eine solche unmittelbare Gefahr der Entdeckung wird beispielsweise gegeben sein, wenn die falsche Steuererklärung erst unmittelbar bei Beginn einer plötzlichen Bücherrevision berichtigt oder Schmuggelware erst im Augenblicke des Beginns einer Durchsicht des Gepäcks durch den Zollbeamten angegeben wird[70]). Anders dagegen wird es zu beurteilen sein, wenn eine Buchrevision für einen bestimmten Bezirk angekündigt wird. Scharenweise pflegen oft auf eine solche Ankündigung hin gerade in kleineren Orten die Steuerpflichtigen am anderen Morgen zwecks Berichtigung ihrer Erklärungen beim Finanzamt zu erscheinen. Hier wird man eine Berichtigung noch für wirksam halten

68) So auch speziell für den vorgetragenen Sachverh. die übereinstimmende Mein. v. Rechtspr. u. Lehre: RGSt. 56/385; Cattien S. 241; Bühler S. 505; Becker S. 780 usw.

69) So auch Crisolli S. 334.

70) Vergl. RGSt. 61/115; Cattien S. 241; Mrozek S. 1012; Mirbt S. 334; Bühler S. 505; Becker S. 780.

können[71]). Als Grenzfall wird man folgenden Sachverhalt, der der Beurteilung des Reichsgerichts unterlag, anzusehen haben. Hier hatte das Finanzamt durch eine Grundbuchnachricht von größeren Baranzahlungen eines Steuerpflichtigen bei einem Grundstückskauf erfahren und deshalb schriftlich bei dem Steuerpflichtigen nach der Herkunft der dazu erforderlichen Mittel angefragt. Daraufhin hatte dieser dem Finanzamt seine Vermögens- und Einkommensverhältnisse für die Vorjahre restlos offenbart und auch die entsprechenden Nachzahlungen rechtzeitig bewirkt. Das Reichsgericht hat die Anwendung des § 374 a. F. 410 n. F. RAbgO. abgelehnt mit der Begründung, das Finanzamt sei durch jene Grundbuchnachricht darauf hingewiesen worden, daß der Steuerpflichtige in den vergangenen Jahren möglicherweise Kapitalvermögen besessen habe; es sei daher bestimmt zu erwarten gewesen, daß das Finanzamt daraufhin pflichtgemäße Ermittlungen über verheimlichtes Vermögen und Einkommen anstellen werde, und daß die Ermittlungen zu deren Aufdeckung mit Notwendigkeit führen würden[72]). Daß hier die Situation eine ganz andere ist wie in dem geschilderten Falle, wo jemand auf eine bloße Beanstandung gemäß § 205 RAbgO. hin unterlassene Angaben nachholt, liegt klar auf der Hand. Nach dem mitgeteilten Sachverhalt handelte es sich nicht um eine bloße Klarstellung, sondern bei dem Finanzamte hatte sich bereits ein bestimmter Verdacht gebildet, wie die schriftliche Anfrage nach der Herkunft der Mittel einwandfrei ergibt. Ob damit aber auch gleichzeitig schon eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung als erwiesen angenommen werden konnte, hängt von der weiteren vom Reichsgericht auch ausdrücklich getroffenen Feststellung ab, daß die Ermittlungen mit „Notwendigkeit" zur Aufdeckung der verheimlichten Vermögenswerte führen würden. Eine derartige Feststellung kann m. E. für einen solchen Sachverhalt allgemein jedenfalls nicht getroffen werden. Handelte es sich um größere Beträge, deren frühere Investierung bezw. deren Herkunft durch Anfragen bei „bestimmten" Bankinstituten mit Sicherheit hätte festgestellt werden können, so wird man die Anwendbarkeit des § 410

71) So auch Bühler S. 505.
72) RG., Urteil vom 1. 6. 1933. RStBl. 1933 (23), S. 543.

unbedenklich verneinen dürfen. Abgesehen von diesen, vor allem in den erwähnten Entscheidungen herausgearbeiteten Gesichtspunkten dürfte es sich als unmöglich erweisen, bestimmte Regeln dafür aufzustellen, wann eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung zu bejahen sei. Dies kann immer nur von Fall zu Fall entschieden werden. Es liegt jedoch weder im Interesse der Steuerpflichtigen noch auch der Reichskasse, wenn von einer zu engen Auslegung dieser Gesetzesbestimmung ausgegangen wird.

cc) Die Selbstanzeige darf nicht durch die unmittelbare Gefahr der Entdeckung „veranlaßt sein".

Die Feststellung, daß eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung bestanden hat, reicht aber allein für eine Bestrafung nicht aus, es muß vielmehr noch der weitere Umstand hinzukommen, daß der Steuersünder auch tatsächlich durch die unmittelbare Gefahr der Entdeckung, wie sie vorhin näher präzisiert wurde, zur Selbstanzeige veranlaßt wurde. Genau so, wie schon die irrige Annahme einer Entdeckungsgefahr der Gewährung von Straffreiheit nicht entgegenstand, so gereicht es umgekehrt dem Täter auch nicht zum Schaden, wenn er von einer tatsächlich erfolgten Entdeckung, die noch zu keiner Anzeige oder Untersuchung geführt hat, nichts weiß[73]). Eine Bestrafung kann also nur dann erfolgen, wenn festgestellt wird, daß der Steuersünder im Zeitpunkt der Berichtigung Kenntnis von einer unmittelbaren Gefahr der Entdeckung hatte, bestimmt aber dann, wenn nachgewiesen ist, daß der Täter um eine wirkliche Entdeckung nicht angegebener Vermögenswerte seitens des Finanzamtes wußte.

Schließt die Anwendung des § 410 Abs. 1 RAbgO. einen, wenn auch in bestimmten Grenzen sich haltenden psychischen Zwang nicht aus, so ist es eine Selbstverständlichkeit, daß Reue, die schon im gemeinen Strafrecht nicht Beweggrund des Rücktritts zu sein brauchte, im Steuerstrafrecht noch viel weniger den Anstoß für die Berichtigung gegeben zu haben braucht. Es kann z. B. ein Steuerpflichtiger von einem Grundstückskauf, der wegen Falschbeurkun-

73) So übereinstimmend: RG. Urteil vom 25. 11. 35, JW. 36, (65/1), S. 516 Nr. 19; Cattien S. 241; Mrozek S. 1012.

dung des Kaufpreises an sich schon nichtig war, dadurch äußerlich loszukommen suchen, daß er dem Finanzamt gegenüber eine Berichtigungserklärung abgibt. In Wahrheit hat er also gar nicht die begangene Steuerzuwiderhandlung sondern den Verkauf des Grundstücks bereut. Sofern auch die übrigen Voraussetzungen des § 410 erfüllt sind, besteht keine Möglichkeit, eine solche Anzeige nicht strafbefreiend wirken zu lassen[74]). Der Gesetzgeber ist schon damit zufrieden, daß der Steuersünder den bislang beschrittenen Weg des Unrechts überhaupt verläßt und seine Verfehlung eingesteht, mag der wahre Grund der Umkehr auch kein Lob verdienen. Soll das Rechtsgut „Steuer", das mehr gefährdet ist als alle anderen Rechtsgüter, wirksamen Schutz erfahren, so darf man in der Auswahl der Mittel zur Bekämpfung der Steuerunehrlichkeit nicht kleinlich verfahren.

5. Abgrenzung des § 410 Abs. 1 RAbgO. gegen § 46 StGB.

Ebenso wie das gemeine Strafrecht so erweitert auch das Steuerstrafrecht den Umkreis der strafbaren Handlungen über den durch die besonderen Tatbestände gezogenen Rahmen hinaus auf Fälle, in denen die auf Verwirklichung eines solchen Tatbestandes gerichteten Handlungen zu dieser Verwirklichung nicht geführt haben. So erklärt i. b. § 397 Abs. 1 RAbgO. den Versuch einer Steuerhinterziehung für strafbar. Nun legt zwar die RAbgO. in § 397 Abs. 2 den Strafrahmen für den Versuch fest (die für die vollendete Tat angedrohte Strafe gilt auch für den Versuch), gibt aber keine Begriffsbestimmung des Versuchs selber. Entsprechend der in § 391 RAbgO. enthaltenen Verweisung muß daher auf die Bestimmungen des StGB. zurückgegriffen werden; d. h. also die in § 43 StGB. enthaltene Begriffsbestimmung des Versuchs beansprucht auch für das Steuerstrafrecht Gültigkeit[75]). Der gemeinstrafrechtliche Versuchsbegriff wird als bekannt vorausgesetzt, nur soweit die Zwecke dieser Arbeit es erfordern, wird auf Einzelheiten im weiteren Zusammenhang noch einzugehen sein.

---

74) RGSt. 61/115; Cattien S. 241; Crisolli, Lehrb. 1, S. 334.

75) So auch RGSt. 57/185; Becker S. 765; Cattien S. 238; Hensel S. 186; anderer Ansicht Lion (Zeitgemäße Steuerfragen. 3. Jahrgang, 1922, S. 27 ff.) hinsichtlich des Versuchs der Steuerhinterziehung.

Ist der steuerstrafrechtliche Versuch somit, wenigstens hinsichtlich seiner tatbestandlichen Voraussetzungen keine Besonderheit des Steuerstrafrechts, so ergibt sich aus dieser Feststellung zwangsläufig die Beantwortung der weiteren Frage, in welchem Verhältnis die Bestimmung des § 46 StGB. zu der des § 410 Abs. 1 RAbgO. steht. Ist der Rücktritt vom Versuch einer Steuerhinterziehung bezw. einer Steuerzuwiderhandlung nach § 46 StGB. oder nach § 410 RAbgO. zu beurteilen? Das ist die Problemstellung. Nun legt der bereits angezogene § 391 RAbgO. das Verhältnis des Steuerstrafrechts zu den Normen des StGB. überhaupt unter dem Gesichtspunkte der Spezialität fest; d. h. das StGB. gilt nur, soweit die Steuergesetze nichts Abweichendes vorschreiben. Die im Verlauf der Darstellung angestellten vergleichenden Betrachtungen ließen nun zwar eine Wesensverwandtschaft der beiden Bestimmungen offenbar werden; jedoch enthüllen sie auch bedeutsame Unterschiede. Abweichungen der verschiedensten Art von § 46 StGB., die z. B. das Anwendungsgebiet, die Tragweite, die Voraussetzungen und die Wirkungen betrafen, waren wegen der besonderen Bedürfnisse des Steuerstrafrechts notwendig. Am markantesten prägte sich diese andersartige zweckbedingte Einstellung des Gesetzgebers darin aus, daß er auch noch nach Vollendung generell bestimmter Steuerzuwiderhandlungen eine strafbefreiende Wiedergutmachung des begangenen Unrechts zuließ. Und hierin ist in der Tat die Hauptbedeutung des steuerstrafrechtlichen Gedankens der tätigen Reue zu suchen. Wie immer wieder betont wurde, gebührte der Wiederherstellung der Steuerwahrheit im Rahmen der Verbrechensverhütung dabei der Vorrang. Ist die Verletzung einer steuerlichen Offenbarungspflicht gleichzeitig aber auch Bestandteil eines Erfolgsdelikts, d. h. eines Delikts, das eine Verkürzung von Einnahmen zur Folge hat (§ 396 RAbgO.), so müssen die Präventivmaßnahmen, wenn sie ganze Arbeit leisten sollen, gerade hier möglichst früh zum Einsatz bereit stehen. Geht also die falsche Deklarierung der Verkürzung voraus, wie dies in den allermeisten Fällen der Hinterziehung der Fall ist, so verbürgen die speziellen Einrichtungen des Steuerstrafrechts am ehesten eine vorzeitige Verhinderung bezw. Einstellung des die Integrität der staatlichen Einnahmen bedrohenden Verhaltens. Daß eine Anwen-

dung des § 410 Abs. 1 RAbgO. auf den Versuch einer Steuerhinterziehung, obwohl er im Katalog nicht ausdrücklich aufgeführt ist, grundsätzlich nicht ausgeschlossen ist, wurde bereits bei Behandlung des Anwendungsgebietes dieser Vorschrift gesagt. Der Versuch ist nur eine Modalität der Begehung, eine besondere Erwähnung des Hinterziehungsversuchs stellte sich daher als überflüssig heraus, so lautete in der Hauptsache die Begründung.

Der Versuch einer Steuerhinterziehung ist aber auch der einzige Fall des Versuchs, der in die Regelung des § 410 Abs. 1 RAbgO. miteinbezogen werden kann. Denn die in § 410 Abs. 1 erwähnten strafbaren Tatbestände sind ausschließlich Vergehen, so daß der Versuch bei diesen Tatbeständen nur in den vom Gesetz ausdrücklich bestimmten Fällen gemäß § 391 RAbgO. in Verbindung mit § 43 Abs. 2 StGB. bestraft werden kann. Von dieser Möglichkeit ist außer bei der Steuerhehlerei nur noch bei der Steuerhinterziehung Gebrauch gemacht worden (§§ 403 Abs. 1 und 2, 397 Abs. 1 RAbgO.). Der Steuerhehler kann jedoch nicht durch tätige Reue im Sinne von § 410 Abs. 1 RAbgO. Straffreiheit erlangen — allgemeinstrafrechtliche Gesichtspunkte gaben ja hierfür die Erklärung —; wohl stehen ihm aber, solange es noch nicht zur Vollendung der Tat gekommen ist, die Strafbefreiungsmöglichkeiten des § 46 StGB. offen (§§ 391 Abs. 1 RAbgO., § 46 StGB.)[76]). Eine Konkurrenz zwischen § 410 Abs. 1 RAbgO. und § 46 StGB. ist folglich nur denkbar, wenn der Täter vom Versuch einer Steuerhinterziehung zurückgetreten ist.

Die Ausführungshandlung, die ja das entscheidende Kriterium für die Abgrenzung des Versuchs von der bloßen Vorbereitungshandlung bietet, kann sich hier auch wieder nur in der Verletzung einer der Steuerbehörde gegenüber gebotenen Offenbarungspflicht erschöpfen. Denn die Festsetzung der Steuer bezw. die Entstehung der Steuerschuld, die zwar normalerweise durch die vorangegangene Deklarierung ursächlich bedingt ist, ist allein von der weiteren Tätigkeit der Finanzbehörde abhängig[77]).

---

76) Vergl. Crisolli, Lehrb., 1, S. 333.

77) Vergl. Cattien, a. a. O. S. 239, wo auch interessante Einzelfragen behandelt sind.

Entsprechend der in § 46 StGB. gemachten Unterscheidung zwischen dem Rücktritt vom beendeten und unbeendeten Versuch sollen die Konkurrenzfragen nach der vorgezeichneten Methode gesondert behandelt werden. Aus naheliegenden Gründen wird der Rücktritt vom beendeten Versuch einer Steuerhinterziehung an erster Stelle zu berücksichtigen sein.

a) Konkurrenzfragen beim Rücktritt vom beendeten Versuch einer Steuerhinterziehung.

Soll ein Versuch einer strafbaren Handlung vorliegen, so muß am vollendeten Verbrechen irgend etwas fehlen. Nun ist man sich darüber einig, daß die Lücke nicht im subjektiven Tatbestand bestehen kann. Der Versuch erfordert Vorsatz, und zwar einen auf den vollen objektiven Tatbestand gerichteten Vorsatz. Bedroht der Gesetzgeber ein fahrlässiges Handeln mit Strafe, so ist ein Versuch undenkbar. Damit scheidet also auch der Versuch einer fahrlässigen Steuerverkürzung von vornherein aus dem Kreise der Erörterungen aus. Darf es mithin als ausgemacht gelten, daß der Versuch irgend ein Manko aufweisen muß, so kann dieses Manko, wenn der subjektive Tatbestand in vollem Umfange verwirklicht sein muß, nur dem objektiven Tatbestand anhaften[78]). Von einem beendeten Versuch der Steuerhinterziehung kann man mithin nur dann sprechen, wenn der Täter alles getan hat, was zur Verwirklichung des äußeren Tatbestandes einer Steuerhinterziehung erforderlich ist, so daß es nur noch der Kenntnisnahme durch das Finanzamt und der Festsetzung eines zu geringen Steuerbetrages auf Grund der falschen Steuererklärung bedarf[79]). Eine gegenteilige Ansicht[80]) ist aus logischen Gründen unhaltbar. Wenn z. B. das Reichsgericht[81]) den Versuch schon dann für beendet ansieht, wenn der Täter alles getan hat, was nach seiner Vorstellung zur Herbeiführung des Erfolges d. h. zur begrifflichen Vollendung des Delik-

78) So unter anderen auch Graf zu Dohna, Der Aufbau der Verbrechenslehre, Bonn 1936, S. 49; ebenso speziell für das Steuerstrafrecht Cattien S. 238.

79) Vergl. Cattien S. 238.

80) So Becker, S. 782 und RGSt. 57/278, 57/313; Crisolli Lehrb. 1, S. 332.

81) Vergl. RGSt. 57/313.

tes erforderlich war, so ist diese Auffassung allein schon deshalb zum Scheitern verurteilt, weil es schlechthin unmöglich ist, eine solche vom normalen Verlauf abweichende innere Vorstellung nachzuweisen. Das Reichsgericht bleibt aber auch in dem Bestreben, dieser Beweisschwierigkeiten Herr zu werden, seiner eigenen Anschauung nicht treu, wenn es z. B. in seiner Entscheidung vom 8. 7. 1923 [82]), wo der Versuch einer Grunderwerbsteuerhinterziehung zur Beurteilung stand, in seiner Begründung fortfährt: „der Täter konnte seine auf den Erfolg der Steuerhinterziehung gerichtete Tätigkeit nicht schon mit der unrichtigen Beurkundung des zu niedrig angegebenen Kaufpreises für abgeschlossen halten". Wann soll nun der Täter seine Tätigkeit für abgeschlossen halten können und wann nicht? Hierfür hat das Reichsgericht keine Auslegungsregeln geben können. Nur ein rein objektiver Maßstab — daran ist unbedingt festzuhalten — gibt hierfür die geeigneten Mittel an die Hand.

Daß die tätige Reue gemäß § 410 Abs. 1 RAbgO. und der Rücktritt vom beendeten Versuch einer strafbaren Handlung gemäß § 46 Ziffer 2 StGB. viele Berührungspunkte aufweisen, wurde uns im Verlauf der gebrachten Darstellungen zur Genüge klar. In beiden Fällen wird vom Täter ein nachträgliches Tun verlangt, ein bloßes Aufgeben der Ausführung bewahrt ihn nicht vor Strafe. In beiden Fällen sind auch dem auf Straffreiheit abzielenden Tun zeitliche Schranken gesetzt. Ungeachtet dieser augenfälligen Gemeinsamkeiten sind aber die Anforderungen, die an das fernere Verhalten des Täters zu stellen sind, in § 410 Abs. 1 RAbgO. entsprechend der größeren Gefährdung des Rechtsguts „Steuer" und mit Rücksicht auf die schlechte Resonanz der Steuernormen im Herzen der Steuerpflichtigen bedeutend leichter gehalten als in § 46 Ziffer 2 StGB. Stand dort die Entdeckung der Tat schon einer Straffreiheit im Wege, so schadete hier erst eine Strafanzeige oder die Einleitung einer Untersuchung. Dort mußte die Erfolgsabwendung aus freien Stücken d. h. freiwillig erfolgen, hier durfte die Berichtigung nur nicht durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt sein. Mußte dort der Erfolg in seiner Gesamt-

82) Vergl. RGSt. 57/313.

wirkung abgewandt sein, so wurde hier schon bei einer teilweisen Berichtigung „insoweit" von Strafe abgesehen. Alle diese Erleichterungen des Steuerstrafrechts sind aber nur dazu geschaffen, dem vom Boden des Rechts abgewichenen Steuersünder einen möglichst wirksamen Anreiz zur schleunigen Aufgabe seines gesetzwidrigen Verhaltens zu bieten. Sonach kann es nicht mehr zweifelhaft sein, daß der Gesetzgeber auch dem Rücktritt vom beendeten Versuch einer Steuerhinterziehung eine von der Regelung des § 46 Ziffer 2 StGB. abweichende Beurteilung zukommen lassen wollte. Diese Auffassung, daß also § 410 Abs. 1 RAbgO. als Sondergesetz dem § 46 Ziffer 2 StGB. vorzugehen hat, wird auch von der Rechtsprechung und der Lehre beinahe ausnahmslos vertreten[83]). Bekker[84]) will zwar, wenn auch die engeren Voraussetzungen des gemeinstrafrechtlichen Rücktritts vom beendeten Versuch erfüllt sind, schon den § 46 Ziffer 2 StGB. zur Anwendung kommen lassen. M. E. verdient diese Auffassung aber keine Zustimmung. Vielmehr gebührt der Bestimmung des § 410 Abs. 1 RAbgO. der Vorrang vor § 46 Ziffer 2 StGB. Der Feststellung, daß ein Rücktritt vom beendeten Versuch einer Steuerhinterziehung ausschließlich nach steuerstrafrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen ist, kommt dabei nicht nur theoretischer Wert zu, sondern sie ist auch praktisch von Bedeutung. Denn gemäß § 46 StGB. bleibt nur der Versuch als „solcher" straflos, während § 410 RAbgO. Straffreiheit schlechthin in Aussicht stellt. Greift § 410 ein, so kann z. B. auch nicht, wie im nächsten Kapitel zur Sprache kommen wird, eine in der Handlung zugleich liegende vollendete Ordnungswidrigkeit gemäß § 413 RAbgO. einen Grund zur Bestrafung bilden. Der vor der Entdekkung der Handlung aus freien Stücken tätige Reue übende Steuersünder kann nun aber unmöglich schlechter gestellt werden als derjenige, welcher sich zwar im Rahmen des § 410 Straffreiheit gesichert hat, dessen Handlungsweise moralisch aber bedeutend geringer einzuschätzen ist. Eine einheitliche Behandlung der tätigen Reue bei beendetem Versuch der Steuerhinterziehung und dem-

83) Vergl. RGSt. 59/115, 56/385; Cattien S. 239; Bühler S. 505; Mirbt S. 334; Megow S. 56; Crisolli, Lehrb. 1, S. 333.
84) Becker S. 782.

gemäß die alleinige Anwendung des § 410 Abs. 1 RAbgO. auf derartige Tatbestände ist daher schon mit Rücksicht auf die besonderen Interessen und Bedürfnisse des Steuerstrafrechts geboten.

In diesem Zusammenhang sei auch noch das Augenmerk auf einen Vorzug des § 410 Abs. 1 gerichtet, der den Sondergesetzcharakter ebenfalls markant in den Vordergrund treten läßt. Im gemeinen Strafrecht wurde es bisher schon immer als ein beträchtlicher Mangel empfunden, daß die strafbefreiende Betätigung des Rücktritts demjenigen verwehrt ist, dessen Tun objektiv den Charakter besonderer Harmlosigkeit trägt. Es wurde deshalb schon längst eine Reform angestrebt, derzufolge zukünftig in den Fällen des völlig untauglichen Versuchs das ernsthafte Bemühen, den Erfolg abzuwenden, genügen soll, um frei von Strafe auszugehen. Auch die Entwürfe zum kommenden neuen Strafrecht haben sich diesen Gedanken zu eigen gemacht. Da § 46 Ziffer 2 StGB. ja die Abwendung des Erfolges fordert, bestand bisher tatsächlich keine Handhabe, dem Täter sein ernstliches Bemühen, den Erfolg abzuwenden, irgendwie zugutezurechnen, wenn der Versuch entweder nicht zur Vollendung führen konnte, oder wenn er schon fehlgeschlagen war, ohne daß der Täter etwas davon wußte. Die Fassung des § 410 Abs. 1 RAbgO. ist insofern glücklicher gewählt. Weil hier nicht die Abwendung des Erfolges, also nicht die Verwertung der Berichtigungserklärung, sondern die bloße Tatsache der Berichtigung als solche verlangt wird, ist hier auch Raum gelassen für tätige Reue im Falle eines untauglichen Versuchs. Ist also die berichtigende Erklärung vor Anzeigeerstattung oder vor Einleitung einer Untersuchung bei der Finanzbehörde eingegangen, so wird, falls auch die subjektiven Voraussetzungen erfüllt sind, § 410 Abs. 1 RAbgO. anzuwenden sein, einerlei ob die Steuer schon festgesetzt war oder nicht, und ohne Rücksicht darauf, ob die Berichtigung bei der Festsetzung der Steuer beachtet wird, oder ob die Steuer aus einem anderen Grunde richtig festgesetzt wird[85]). Es muß allerdings auch hier darauf bestanden werden, daß tatsächlich eine Berichtigung erfolgt; nur so kann der Täter sein ernstliches Bemühen, den einmal beschrittenen Weg des Unrechts zu

85) Genau so Becker S. 782.

verlassen, unter Beweis stellen. Indem somit diese objektiv zwar ungefährliche Steuerunehrlichkeit in den Gedanken der tätigen Reue miteinbezogen wird, ist auch für die Zukunft die Gefahr, daß die Scheu vor einem Bekenntnis den Täter zum Weiterfortschreiten auf dieser zwangsläufig zu einer objektiv gefährlichen Steuerunehrlichkeit führenden Bahn bestärkt, am wirksamsten gebannt.

b) Das Verhältnis von § 410 Abs. 1 RAbgO. zu § 46 Ziffer 1 StGB.

Für die Bestimmung des § 46 Ziff. 2 StGB. ist neben § 410 Abs. 1 RAbgO. kein Raum, das war das Ergebnis der letzten Betrachtungen. Das Verhältnis des § 410 Abs. 1 RAbgO. zu § 46 Ziffer 1 StGB. zu klären, wird unsere nächste Aufgabe sein. § 46 Ziff. 1 StGB. handelt von dem Rücktritt vom unbeendeten Versuch. Ein unbeendeter Versuch im Sinne von § 46 Ziffer 1 StGB. setzt zwar auch voraus, daß der Täter mit der Ausführung der beabsichtigten Handlung begonnen hat. Die Ausführungshandlung darf andererseits aber noch nicht beendet sein, d. h. die zur Herbeiführung des von der Rechtsordnung mißbilligten Erfolges erforderliche Tätigkeit darf noch nicht abgeschlossen sein. Die Unterscheidung zwischen beendetem und unbeendetem Versuch ist praktisch nur von Wert für die verschiedenartigen Voraussetzungen und die Beurteilung des Rücktritts, und nur insoweit kommt ihr dogmatische Bedeutung zu. Ausschlaggebend für die unterschiedliche Behandlung des Rücktritts im gemeinen Strafrecht war die Erwägung, daß die Voraussetzungen des Rücktritts je nach dem Grad der Gefährdung verschieden bemessen sein müssen. Ist die Tätigkeit des Täters noch nicht abgeschlossen, liegt es also mit anderen Worten noch allein in seiner Hand, die Fortentwicklung der von ihm angeregten Ursachenreihe zu unterbinden, so kann und muß es für den strafbefreienden Rücktritt genügen, wenn der Täter die Ausführung der beabsichtigten Handlung aus freien Stücken aufgibt.

Die Unterscheidung zwischen beendetem und unbeendetem Versuch gilt gemäß § 391 RAbgO. auch für das Steuerstrafrecht. Ein unbeendeter Versuch der Steuerhinterziehung kann z. B. dann vorliegen, wenn jemand einen Boten, den er mit einer an das Finanz-

amt gerichteten Erklärung abgesandt hat, unterwegs wieder zurückholt, bevor dieser das Finanzamt erreicht und dort die falsche Steuererklärung abgegeben hat. Die Fälle des unbeendeten Versuchs einer Steuerhinterziehung sind im übrigen äußerst selten. In der Rechtsprechung des Reichsgerichts ist bisher allein der unbeendete Versuch einer Grunderwerbsteuerhinterziehung erörtert worden[86]). Das Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung vom 11. 3. 1927 (RGBl. I, S. 72) knüpft die Entstehung der Steuerschuld an die Tatsache des Eigentumsübergangs (§ 1 des Grunderwerbsteuergesetzes). Wird nun im notariellen Kaufvertrag ein zu niedriger Kaufpreis beurkundet und der Vertrag vom Notar im Auftrage der Vertragskontrahenten beim Grunderwerbsteueramt zwecks Erlangung der Unbedenklichkeitsbescheinigung eingereicht, so liegt, solange die Auflassung und die Grundbucheintragung nicht erfolgt sind, ein unbeendeter Versuch der Grunderwerbsteuerhinterziehung vor, vorausgesetzt natürlich daß der Täter schon bei der von ihm veranlaßten Beurkundung des zu niedrigen Kaufpreises mit dem Bewußtsein gehandelt hat, durch Irreführung der Steuerbehörde zu seinem Vorteil auf eine zu niedrige „endgültige" Festsetzung der Steuer hinzuwirken und diese selbst zu verkürzen[87]).

Welche Voraussetzungen sind nun an den Rücktritt von einem unbeendeten Versuch der Steuerhinterziehung zu stellen? Ist hier auch von dem Täter eine Berichtigung im Sinne des § 410 Abs. 1 RAbgO. zu verlangen, oder muß es mit einem bloßen Aufgeben der Ausführung im Sinne von § 46 Ziffer 1 StGB. sein Bewenden haben? Literatur und Rechtsprechung geben hierauf nur unbestimmte Antworten. Ein Teil der Literatur verneint die Anwendbarkeit des § 410, jedoch ohne nähere Begründung[88]). Becker dagegen meint, sprachlich stehe der Anwendung des § 410 Abs. 1 nichts entgegen, innere Gründe sprächen vielmehr für sie[89]). Der erste Strafsenat des Reichsgerichts hat in einer älteren Entschei-

---

86) Vergl. RGSt. 57/313 u. 62/362.
87) Vergl. RGSt. 62/362.
88) So Cattien S. 238; Mirbt S. 334; Hensel S. 186.
89) Becker S. 781.

dung[90]) sich auf den Standpunkt gestellt, daß für einen unbeendeten Versuch der Steuerhinterziehung § 374 a. F. § 410 n. F. überhaupt nicht in Betracht komme. In einer späteren Entscheidung[91]) läßt der 3. Strafsenat des Reichsgerichts es dahingestellt, ob dieser Ansicht beizupflichten sei. In einer neueren Entscheidung schließlich[92]) hat der 2. Strafsenat die Anwendbarkeit des § 410 RAbgO. anscheinend unter gewissen Einschränkungen für möglich angesehen; eine klare Stellungnahme zu dem Problem vermißt man allerdings auch hier. Der in Frage kommende Teil der Begründung der letzterwähnten Entscheidung lautet wie folgt: „Wenn man wegen der dem § 374 a. F. (§ 410 n. F.) zugrundeliegenden Absicht, zur Hebung der Steuerehrlichkeit das Nachholen richtiger Angaben möglichst zu begünstigen, seine Anwendbarkeit auf den unbeendeten Versuch bejaht, so würde allerdings davon auszugehen sein, daß § 410 RAbgO. dem § 46 Ziffer 1 StGB. nicht nur als steuerstrafrechtliche Sondervorschrift vorgeht, sondern daß er auch in der Erleichterung des Rücktritts über § 46 Ziffer 1 StGB. hinausgeht, i. b. würde für die Anwendung des § 410 Abs. 1 RAbgO. selbst dann noch Raum bleiben, wenn z. B. der Täter sich zwar auf § 46 Ziff. 1 StGB. nicht berufen kann, weil er die Tat nicht freiwillig, sondern wegen erkannter oder vermeintlicher Unausführbarkeit aufgegeben hat, er aber, ohne durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung dazu veranlaßt zu sein, vor der Einleitung einer Untersuchung nach § 410 Abs. 1, Satz 1 RAbgO. zur Erlangung von Straffreiheit dienliche Schritte tut[93]). Das Problem konzentriert sich also, wie das Reichsgericht richtig herausgearbeitet hat, auf die Frage: kommen dem Täter die in § 410 Abs. 1 RAbgO. und § 46 Ziffer 1 StGB. geschaffenen verschiedenartigen Erleichterungen des Rücktritts in ihrer Gesamtheit zugute? Dazu ist zu sagen: einmal ist nicht anzunehmen, daß § 410 Abs. 1 dem Täter den Rücktritt erschweren will; das widerspricht der Tendenz dieser Bestimmung. Läßt § 46 Ziffer 1 StGB. beim Rücktritt vom unbeendeten Versuch schon das Aufgeben der Ausführung ge-

90) RGSt. 57/313.
91) RGSt. 59/115.
92) RGSt. 62/362.
93) RGSt. 62/362 ff.

nügen, so kann § 410 Abs. 1 RAbgO. die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit in diesem verhältnismäßig noch ungefährlichen Stadium der Tat unmöglich dadurch schwieriger gestalten wollen, daß er von dem Täter eine Selbstanzeige verlangt. Andererseits ist es auch undenkbar, daß der Gesetzgeber dem Täter all die Erleichterungen i. b. subjektiver Art, die § 410 Abs. 1 selbst noch nach vollendeter Tat für eine tätige Reue gewährt, im Stadium des unbeendeten Versuchs versagen wollte. Es liegt mithin weder ein Grund dafür vor anzunehmen, daß das Anwendungsgebiet des § 46 Ziffer 1 StGB. durch § 410 Abs. 1 RAbgO. eingeengt werden sollte, noch besteht Anlaß zu der Annahme, daß § 410 Abs. 1 umgekehrt durch § 46 Ziffer 1 eine Einengung erfahren sollte. Eine sinngemäße Kombination der beiden Bestimmungen ist also unter Umständen unvermeidlich, will man nicht dem Steuerpflichtigen Unrecht antun und gleichzeitig der Prävention Schaden zufügen. Steht der Täter freiwillig, d. h. ohne psychischen Zwang beim unbeendeten Versuch von der Vollendung seiner Tätigkeit ab, dann wird § 46 Ziffer 1 StGB. allein schon eine Bestrafung ausschließen[94]). Kommt aber § 410 Abs. 1 RAbgO. wegen seiner leichteren subjektiven Bedingungen mit zur Anwendung, so müssen allerdings mit Ausnahme der Berichtigung oder Ergänzung auch alle anderen Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sein, es darf also vor allem im Zeitpunkt des Aufgebens der Ausführung noch keine Anzeige erstattet bezw. noch keine Untersuchung eingeleitet sein[95]). Unbefriedigend bleibt bei diesem, den Bedürfnissen des Steuerstrafrechts zwar entgegenkommenden Ergebnis jedoch, daß der Rücktritt bald nach § 46 Ziffer 1 StGB., bald nach § 410 Abs. 1 RAbgO. oder gar nach einer Kombinationsformel zu beurteilen sein wird. Es wäre daher wünschenswert, wenn diesem unbefriedigenden Zustande, mag er praktisch auch kaum in die Waagschale fallen, auf gesetzlichem Wege durch Schaffung eines entsprechenden Zusatzes in § 410 Abs. 1 RAbgO. ein Ende bereitet würde.

---

94) So auch Becker S. 782; Crisolli, Lehrb., 1, S. 332.
95) So im Ergebnis auch Crisolli, Lehrb., 1, S. 332.

6. Wirkungen der tätigen Reue gemäß § 410 Abs. 1 RAbgO.

a) Die tätige Reue ist ein Strafaufhebungsgrund.

Sind alle in § 410 Abs. 1 RAbgO. vorgeschriebenen Bedingungen der tätigen Reue erfüllt, so ist Straffreiheit die gesetzliche Folge. Das vorhergehende strafbare Verhalten ist damit nun nicht etwa annulliert; was einmal geschehen ist, kann auch nicht durch autoritären Ausspruch wieder aus der Welt geschafft werden. Das früher zum Rücktritt im gemeinen Strafrecht Gesagte gilt auch hier, die Schuld als das Unwerturteil einer Gemeinschaft kann durch die tätige Reue nicht wiederaufgehoben werden. Die praktischen Folgerungen aus diesem von der Rechtsordnung nach wie vor mißbilligten Verhalten zu ziehen, darauf allein verzichtet der Gesetzgeber im voraus in bindender Weise, wenn der Täter die Rechtsgutverletzung noch rechtzeitig hintanhält, bezw. die bereits eingetretene Verletzung in der rechten Frist wiedergutmacht. Die Wohltat der Straffreiheit soll ihn von einem Fortschreiten auf dem Wege des Unrechts zurückhalten und zur Ordnung zurückführen helfen. Wenn der Gesetzgeber im Steuerstrafrecht die Spekulation auf den menschlichen Eigennutz weitestgehend bei der Auswahl der Präventivmaßnahmen mitspielen ließ, so kann ihm beileibe daraus kein Vorwurf gemacht werden. Der Angriff bestimmt Art und Umfang der Abwehr. Ein Übel kann man ja nur dann wirksam bekämpfen, wenn man seinen Ursprung kennt. Die Quelle des Steuerunrechts ist in erster Linie der Eigennutz. Wenn der Gesetzgeber daher den Steuersünder durch Inaussichtstellen eines Lohnes, und zwar eines leicht zu verdienenden Lohnes, von seinem verwerflichen Tun abzubringen sucht, so ist dies ganz natürlich. Die Straffreiheit sichernde tätige Reue muß daher geradezu — diese Erkenntnis war das Hauptergebnis dieser Untersuchungen — als eine spezifische Schutz- und Vorbeugungsmaßnahme im Bereich des Rechtsguts „Steuer" angesprochen werden. Der Grund der Straffreiheit in § 410 Abs. 1 RAbgO. ist somit kein rechtlicher, sondern einzig und allein ein kriminalpolitischer.

Die tätige Reue gemäß § 410 Abs. 1 RAbgO. ist systematisch ein Strafaufhebungsgrund; jedenfalls gibt diese Bezeichnung das Wesen der Sache besser wieder als der allgemeinere Ausdruck

„Strafausschließungsgrund". Letzterer wird vom Reichsgericht und auch in der Literatur meist verwertet[96]). Strafaufhebungsgründe sind nämlich Umstände, die erst nach Begehung der strafbaren Handlung (Versuch, bezw. Vollendung) eintreten, also eine Strafbefreiung mit rückwirkender Kraft herbeiführen, während unter Strafausschließungsgründen zur Zeit der Tat vorliegende persönliche Eigenschaften oder Verhältnisse zu verstehen sind, denen das positive Recht strafbefreiende Wirkung beilegt[97]).

b) Wie weit hebt die tätige Reue gemäß § 410 Abs. 1 RAbgO. die Strafe auf?

Stellt die Vorschrift des § 410 Abs. 1 RAbgO. demnach einen Strafaufhebungsgrund dar, so ist damit noch nichts gesagt über die Reichweite der Straffreiheit an sich. Mit anderen Worten interessiert uns also nun die praktische Frage, wieweit die tätige Reue im Steuerstrafrecht ihre strafbefreiende Wirkung äußert. Der Sinn dieser Frage erschließt sich uns bei einer Gegenüberstellung des § 410 Abs. 1 RAbgO. und des § 46 StGB. In § 46 StGB. heißt es: „der Versuch als solcher bleibt straflos", in § 410 Abs. 1 RAbgO. dagegen lautet der Gesetzestext: „bleibt straffrei". Daß die Fassung des § 410 Abs. 1 präziser und hinsichtlich der Wirkung weiter gehalten ist als die des § 46 StGB., erkennt man auf den ersten Blick. Die Streitfragen, die sich im Anschluß an die Formulierung in § 46 StGB. gebildet haben, sind bekannt. Sie beziehen sich vor allem auf das Problem, welche Wirkung der freiwillige Rücktritt vom Versuch auf eine bereits verwirkte Strafe wegen Vorbereitung des Verbrechens üben soll, soweit es nicht im besonderen Teile ausdrücklich entschieden wird. Ferner bietet die Behandlung des sog. qualifizierten Versuchs Schwierigkeiten; als qualifizierten Versuch bezeichnet man bekanntlich einen solchen, in dem zugleich eine vollendete Straftat enthalten ist. Steht das in der Handlung zugleich liegende vollendete Delikt in Idealkon-

96) Vergl. RGSt. 70/350; Cattien S. 242; Megow S. 56; Becker S. 779.

97) So auch von Hippel, Deutsch. Strafr. 2. Band, S. 585; Allfeld, Festg. f. Frank. 2. S. 77; Mezger, Strafrecht. München-Leipzig 1931 S. 496.

kurrenz zu der versuchten Tat, so bleibt nach allgemeiner Ansicht trotz des Rücktritts die Strafbarkeit des vollendeten Delikts bestehen. Mit Recht wird dies aus den Worten: „der Versuch als solcher bleibt straflos", hergeleitet. Für den Fall der Gesetzeskonkurrenz ist die Frage bestritten. Die einen sagen, wird ein Delikt vom vollendeten anderen aufgezehrt so auch von dessen Versuch. Die anderen sagen, das in der Gesetzeskonkurrenz begründete Aufgehen eines Deliktes in einem anderen kommt nur bei Strafbarkeit des letzteren in Betracht. Ist also der Versuch als solcher straflos, so erlangt das konkurrierende Delikt selbständige Bedeutung und selbständige Strafbarkeit, freilich nur dann, wenn der Tatvorsatz sich auf beide Erfolge erstreckt[98]). Daß dieses Ergebnis allerdings nicht immer befriedigt, sei kurz betont.

§ 410 Abs. 1 RAbgO. läßt ähnlichen Streitfragen keinen Raum; klar und deutlich ist hier bestimmt, daß, wer unter bestimmten Voraussetzungen berichtigt usw. „straffrei" bleibt. In nicht zu verkennender Weise hat der Gesetzgeber dem Steuersünder auch hier wieder eine Vorzugsstellung eingeräumt. An dieser totalen Straffreiheit haben sowohl das vollendete Steuerdelikt wie auch der in die Regelung des § 410 Abs. 1 RAbgO. dem Sinne nach mit einbegriffene Versuch einer Steuerhinterziehung Anteil. Dieses für den Steuerpflichtigen und die Staatskasse im Interesse der Einnahmenmehrung zugleich befriedigende Ergebnis kann auch nicht etwa eine Anzweifelung erfahren durch den Hinweis darauf, daß die Worte „bleibt straffrei" im Zusammenhang mit dem Ausdruck „insoweit" erwähnt sind. Wie früher schon zur Berichtigung ausgeführt wurde, soll nach einmütiger Auffassung von Rechtsprechung und Lehre das Wort „insoweit" nur zum Ausdruck bringen, daß nicht nur eine vollständige Berichtigung, sondern auch schon verwertbare Teilangaben einen Fortfall des staatlichen Strafanspruchs in entsprechendem Umfange bewirken. Hier steht jedoch die ganz andere Frage zur Erörterung, ob die durch die tätige Reue verdiente vollständige oder teilweise Straffreiheit auch eine Bestrafung aus einem anderen rechtlichen Gesichtspunkte ausschließt; bleibt

98) Vergl. Allfeld, 2, S. 98 VI; mit Einschränkungen auch Frank, a. a. O. S. 98 IV (siehe dort auch weitere Literaturangaben).

der Steuerpflichtige also auch straffrei, wenn gleichzeitig ein Straftatbestand verwirklicht ist, der, für sich allein betrachtet, im Rahmen des § 410 Abs. 1 RAbgO. nicht wiedergutgemacht werden kann? Dies ist nach dem unzweideutigen Wortlaut des Gesetzes und der zweckbetonten Tendenz dieser Vorschrift zweifellos zu bejahen. Hat also jemand nach begangener Steuerhinterziehung die Erklärung von ehedem ordnungsgemäß berichtigt und den verkürzten Betrag rechtzeitig nachentrichtet, so kommt eine Bestrafung auch aus irgendeinem anderen rechtlichen Gesichtspunkte nicht mehr in Frage, auch nicht aus dem der Ordnungswidrigkeit (§ 413 RAbgO.)[99]). Speziell hinsichtlich der Ordnungswidrigkeit hat dies auch das Reichsgericht[100]) bejaht. Die hierfür gegebene Begründung, „der Anreiz, den § 374 a. F. § 410 Abs. 1 RAbgO. n. F. vornehmlich zum Vorteil der Reichskasse schaffen wollte, würde in das Gegenteil verkehrt, hätte der Steuerpflichtige zu gewärtigen, daß er durch die Berichtigung oder Ergänzung früherer unwahrer Angaben bei der Steuerbehörde seine Verfolgung wegen eines mit einer Geldstrafe bis zu 10 000 RM bedrohten Vergehens im Hinblick auf die Möglichkeit einer unterlassenen Unachtsamkeit (z. B. wegen eines Verstoßes gegen § 166 Abs. 1 RAbgO.) hervorrufe", verdient uneingeschränkte Zustimmung und verlangt gleichzeitig zwingend Verallgemeinerung. Es ist daher auch nicht die Ansicht Beckers[101]) zu billigen, der die Straffreiheit lediglich auf die Strafdrohungen der RAbgO. beschränken will, und der einer Befreiung von etwaigen besonderen Strafen der einzelnen Steuergesetze widersprechen zu müssen glaubt. Die besonderen Strafandrohungen der einzelnen Steuergesetze sind, das muß Becker entgegengehalten werden, im Vergleich zu denjenigen der RAbgO. zweitrangiger Natur; sie beziehen sich meist nur auf Verletzungen von Vorschriften, die im Interesse der Besteuerung erlassen sind; bei Fehlen einer besonderen Strafandrohung würden sie ohnehin schon als Ordnungswidrigkeiten im Sinne von § 413 RAbgO. zu ahnden sein. Die von Becker[102]) angeführte Verordnung vom

99) So i. b. Cattien S. 242.
100) Vergl. RGSt. 65/30.
101) Becker S. 779.
102) Becker S. 779.

24. 10. 1922 (RStBl. S. 305) über den Ausgleich von Härten bei Anwendung des § 3 des (StNG.) Gesetzes über die Steuernachsicht vom 3. 1. 1920 (RGBl. I, S. 45), in der bestimmt war, daß der Vermögensverfall nach § 3 des StNG. als nicht eingetreten gelte, kann zur Rechtfertigung seines Standpunktes überhaupt nicht angezogen werden. Denn der Vermögensverfall gemäß § 3 des StNG. ist, wie auch das Reichsgericht in seinem Urteil vom 6. 10. 1922[103]) hervorhebt, keine kriminelle Strafe, sondern eine bloße Ungehorsamsfolge.

Trifft dagegen mit der Steuerzuwiderhandlung, auf die sich die tätige Reue gemäß § 410 Abs. 1 RAbgO. bezieht, eine durch das StGB. unter Strafe gestellte Handlung zusammen, so ist eine Ausdehnung der Straffreiheit auf letztere zwar nicht möglich. Praktisch ist ein derartiger Fall aber kaum denkbar; jedenfalls ist bis heute in Rechtsprechung und Schrifttum ein solcher Fall noch nicht zur Sprache gekommen.

Die tätige Reue bewirkt nur Straffreiheit, nicht Befreiung von anderen Nachteilen, denn die Steuerzuwiderhandlungen sind nach § 392 RAbgO. auf strafbare, d. h. auf solche Verletzungen beschränkt, die eine kriminelle Strafe androhen. In § 202 RAbgO. ist zwar auch die Rede von Geldstrafen, sie stellen aber keine Kriminalstrafe dar, sondern sie sind bloße Ungehorsamsfolgen, d. h. Mittel, um die Anordnungen der Finanzverwaltung im Besteuerungsverfahren zu erzwingen (§§ 95, 202 RAbgO.). Soweit es sich aber um kriminelle Strafen handelt, wird ihrer Verwendung durch die tätige Reue die Grundlage entzogen, mag es sich um Haupt- oder Nebenstrafen, mag es sich um die Ehre angehende oder das Vermögen treffende Strafen handeln. Auch die in den §§ 401, 407 Abs. 2 RAbgO. vorgesehene Einziehung von Vermögenswerten, deren Strafcharakter in § 414 RAbgO. ausdrücklich bescheinigt ist, ist nicht mehr statthaft. Die Untersagung des Gewerbebetriebes bezw. die Ermächtigung zu dieser Maßnahme war ursprünglich auch im Abschnitt „Strafrecht" (§§ 355 ff. a. F., 366 ff. n. F. RAbgO.) enthalten, sie ist jedoch später in den Abschnitt „Steueraufsicht" (§§ 190 ff. a. F., 198 ff. n. F. RAbgO.) eingereiht worden.

---

103) RG., StuW. 1922 (1. Jahrgang), S. 1138 Nr. 1088.

Der hierdurch bekundete Gesinnungswechsel des Gesetzgebers beweist eindeutig, daß dieser seine frühere Ansicht von dem strafrechtlichen Charakter dieser Maßnahme aufgegeben hat und diese nunmehr als Verwaltungsmaßregel betrachtet wissen will[104]). Da jedoch diese Maßnahme mindestens eine zweimalige rechtskräftige Bestrafung wegen Steuerhinterziehung voraussetzt (§ 198 Abs. 1 RAbgO.), können dem tätige Reue übenden Steuersünder aus dieser Gewichtsverlagerung keine unmittelbaren Nachteile erwachsen. Waren die Voraussetzungen der Untersagung des Gewerbebetriebes bereits vorher erfüllt, und hat das für diese Maßnahme zuständige Landesfinanzamt aus irgendwelchen Gründen von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht, so kann das spätere Verhalten, das durch die Selbstanzeige des Steuerpflichtigen zur Kenntnis der Finanzbehörde gelangt ist, m. E. auch nicht mittelbar den Anstoß zu einer Nachholung der bisher unterlassenen Anordnung geben; jedenfalls würde man dem Steuerpflichtigen eine im Interesse der Staatskasse nur erwünschte Selbstanzeige gründlich verleiden, hätte er zu gewärtigen, daß seine Angaben auch nur mittelbar den Anstoß zu einer solchen, seine wirtschaftliche Existenz bedrohenden Maßnahme geben könnten; mit dem Grundgedanken des Gesetzes wäre dies jedenfalls in keiner Weise vereinbar.

c) § 410 Abs. 1 RAbgO. bildet nur einen persönlichen Strafaufhebungsgrund; — tätige Reue der Teilnehmer.

Indem der Gesetzgeber dem Täter eine Belohnung in Gestalt von Straffreiheit in Aussicht stellt, wenn er noch rechtzeitig den Erfolg hintanhält oder den bereits eingetretenen Schaden in der rechten Frist wiedergutmacht, gibt er deutlich kund, daß diese Wohltat nur der genießen soll, der sie auch verdient. So kam auch früher schon zur Sprache, daß der Täter der Vergünstigung des § 410 Abs. 1 RAbgO. nur dann teilhaftig wird, wenn er die Berichtigung entweder in eigener Person bewerkstelligt oder dieselbe wenigstens durch einen Beauftragten veranlaßt hat. Dies kommt in § 410 Abs. 1 RAbgO. auch noch besonders deutlich zum Ausdruck durch die subjektive Fassung: „wer ... berichtigt ...". Diese

104) So zutreffend Goetzeler, a. a. O. S. 174—175; siehe dort auch weitere Angaben und Literaturbelege.

Vorschrift stellt somit ebenso wie § 46 StGB. — dies ist die einmütige Auffassung — einen rein persönlichen Strafaufhebungsgrund dar[105]).

Das schließt aber nicht aus, daß die an der Tat beteiligten Personen nicht auch die Wohltat des § 410 Abs. 1 RAbgO. für sich in Anspruch nehmen können. § 410 Abs. 1 RAbgO. scheint zwar ebenso wie § 46 StGB. nur von einer Strafbefreiung zugunsten des Täters nicht auch des Teilnehmers zu sprechen. Allein wie man auf Grund einer sinngemäßen Auslegung des § 46 StGB. den Rücktritt des Teilnehmers nicht unbeachtet lassen konnte[106]), so besteht auch kein ausreichender Grund, dem Teilnehmer die Vergünstigung des § 410 Abs. 1 RAbgO. vorzuenthalten[107]). Daß die Teilnahmeformen in § 410 Abs. 1 RAbgO. nicht besonders aufgeführt sind, spielt, wie an anderer Stelle erörtert wurde, keine Rolle, da sie wie der Versuch gegenüber den im Katalog des § 410 Abs. 1 RAbgO. enthaltenen Tatbeständen kein „novum" bedeuten, sondern sich lediglich über die Art und Weise der Begehung verbreiten. Auf die Teilnahme an einer Steuerzuwiderhandlung finden im übrigen gemäß § 391 RAbgO. — die RAbgO. hat sich darauf beschränkt, für die um des eigenen Vorteils willen begangene Beihilfe einen besonderen Strafrahmen zu schaffen — die Bestimmungen der §§ 47 ff. StGB. Anwendung; d. h. also: die 3 Formen der Teilnahme an einer strafbaren Handlung im weiteren Sinne (Mittäterschaft, Anstiftung und Beihilfe) beanspruchen auch im Steuerstrafrecht ihren Platz. Die gesetzlichen Voraussetzungen dieser 3 ausschließlichen Formen der Teilnahme dürfen als bekannt vorausgesetzt werden.

Muß also daran festgehalten werden, daß die tätige Reue des Täters dem Teilnehmer nichts nützt, aber jeder Teilnehmer sich selbst die Vorteile des § 410 Abs. 1 sichern kann, so fragt es sich weiter, wie die Tätigkeit des Teilnehmers beschaffen sein muß, um von Straffreiheit begleitet zu sein. Cattien und Becker[108]) schei-

105) Becker S. 781; Cattien S. 242; Megow S. 55; Hensel S. 187.

106) Vergl. Allfeld, 2, S. 90; von Hippel, a. a. O. S. 412 ff.; RGSt. 56/209.

107) Siehe hierzu Becker S. 781, Bemerk. 6 zu § 374 a. E.; Cattien S. 242; Hensel S. 187.

108) Cattien S. 242; Becker S. 781.

nen zu der Annahme zu neigen, daß die tätige Reue des Teilnehmers genau so beschaffen sein müsse wie die des Täters. Eine wirksame tätige Reue des Teilnehmers würde demnach erfordern, daß alle Voraussetzungen dieser Vorschrift bei ihm vorliegen, also auch eine Berichtigung, unter Umständen sogar die Nachzahlung verkürzter Steuern, vorausgesetzt natürlich, daß er diese schuldet oder wenigstens für deren Eingang haftet (§§ 97, 111, 112 usw. RAbgO.). Hinsichtlich der Mittäterschaft (Teilnahme im w. S.) bejahe auch ich dies ohne weiteres; denn Mittäterschaft ist Täterschaft und daher ebenso wie diese zu behandeln. Bei der Anstiftung möchte ich es dagegen für ausreichend ansehen, wenn der Anstifter durch einen Widerruf seinen psychischen Tatbeitrag ausschaltet und der Täter daraufhin die Berichtigung vornimmt. Denn wenn es schon dem Täter und auch dem Mittäter gestattet ist, durch einen Beauftragten die Berichtigung zu veranlassen, so ist nicht einzusehen, warum der Anstifter, der dem Finanzamt gegenüber gar nicht aktiv in die Erscheinung getreten ist, seinerseits nochmals berichtigen soll. Ist der Widerruf der Anstiftung aber auf den Angestifteten ohne Einfluß geblieben, hat der anstiftete Täter also nicht berichtigt, oder ist er aus einem ganz anderen Grunde zur Selbstanzeige geschritten, so nützt dem Anstifter der alleinige Widerruf nichts; er muß vielmehr dann schon selbst tätig werden, und diese Tätigkeit kann nach dem unzweideutigen Wortlaut des Gesetzes in diesem Falle nur in einer Berichtigung bestehen. Ähnlich verhält es sich mit der Beihilfe. Hat der Gehilfe seinen Tatbeitrag ausgeschaltet, und hat der Täter daraufhin offenbart, so bleibt er straflos; anderenfalls muß er schon selbst zur Berichtigung schreiten. Es versteht sich im übrigen von selbst, daß die sonstigen Voraussetzungen des § 410 Abs. 1 RAbgO. auch vom Teilnehmer erfüllt sein müssen; es darf also im Zeitpunkte des Widerrufs bezw. der Ausschaltung des Tatbeitrags oder evtl. im Zeitpunkte der Berichtigung noch keine Anzeige vorliegen oder eine Untersuchung gegen den Teilnehmer eingeleitet sein. Abgesehen von den durch die besondere Struktur der steuerstrafrechtlichen Bestimmung bedingten Eigenheiten bietet die Behandlung der Teilnahme nichts Neues. Es sei daher verwiesen auf die einschlägige Literatur, i.b. auf Allfeld und die dort angeführten Autoren[109]).

109) Allfeld, Festgabe f. Frank, 2, S. 89 ff.

III. Teil:

Sinn und Bedeutung des § 410 Abs. 2 RAbgO.

Vermittelte uns schon die Beschäftigung mit der Vorschrift des § 410 Abs. 1 RAbgO. ein recht anschauliches Bild von der eigenen Gedankenwelt des Steuerstrafrechts, so tritt uns im folgenden die Regelung des § 410 Abs. 2 RAbgO. als ein Kuriosum ganz besonderer Art entgegen.

Die Bestimmung hat folgenden Wortlaut: „Wird die im § 117 RAbgO. vorgeschriebene Anzeige rechtzeitig und ordnungsgemäß erstattet, so werden diejenigen, welche die dort bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben haben, dieserhalb nicht strafrechtlich verfolgt, es sei denn, daß vorher gegen sie Strafanzeige erstattet oder eine Untersuchung eingeleitet worden ist."

Von § 117 RAbgO. war bereits früher im Zusammenhang mit dem § 409 RAbgO. die Rede. Rufen wir das hierzu Gesagte des besseren Verständnisses halber noch einmal kurz ins Gedächtnis zurück. § 117 legt nach dem Tode oder Wegfall eines Steuerpflichtigen ... einem bestimmten Personenkreis die Pflicht auf, binnen Monatsfrist dem Finanzamt Anzeige zu erstatten, falls eine wahrheitswidrige Deklarierung seitens der weggefallenen Steuerpflichtigen festgestellt wird. § 409 RAbgO. stellt eine vorsätzliche Verletzung dieser Anzeigepflicht unter Strafe. § 410 Abs. 1 RAbgO. läßt sodann die Wiedergutmachung dieser Offenbarungspflichtverletzung auf dem Wege der tätigen Reue zu.

Fügte diese Gedankenfolge sich unauffällig in den Rahmen der bisherigen Betrachtungen ein, so stellt § 410 Abs. 2 RAbgO. uns vor eine ganz neue Situation. Hier wird nämlich erklärt, daß die rechtzeitig und ordnungsgemäß erstattete Anzeige aus § 117 RAbgO. den weggefallenen Steuerpflichtigen, den Vorbesitzer eines gewerblichen Unternehmens, eines Grund- oder Betriebsvermögens, frühere gesetzliche Vertreter usw. vor einer strafrechtlichen Verfolgung wegen ihrer früheren falschen Deklarierung schützt. Mit tätiger Reue im besprochenen Sinne hat also § 410 Abs. 2 RAbgO. absolut nichts zu tun. Denn hier erlangt der säumige Erklärungs-

pflichtige Straffreiheit auf Grund der Tätigkeit des Anzeigepflichtigen, also auf Grund eines vom Wissen und Willen des Erklärungspflichtigen völlig unabhängigen Ereignisses. Becker[1]) spricht daher auch von einer tätigen Reue zugunsten Dritter; er meint damit das Richtige, wenngleich der Ausdruck „tätige Reue zugunsten Dritter" nicht besonders glücklich gewählt ist. Streng genommen gehörte diese Vorschrift an einen anderen Platz. Sie war notwendig, um die Anzeigepflicht nach § 117 RAbgO. erträglich zu machen[2]). Ohne eine solche Bestimmung würde, wie Hensel richtig bemerkt, die an sich schon wenig zu billigende Denunziationspflicht des § 117 völlig unerträglich sein[3]). Auffallend ist, daß die Erben, auf die die Bestimmung des § 117 ihrer ganzen Tendenz nach in erster Linie zugeschnitten ist, nicht zu dem Kreis der Anzeigepflichtigen gehören.

Die Voraussetzungen für die Straffreiheit der Erklärungspflichtigen (d. s. die weggefallenen Steuerpflichtigen usw.) sind ohne weiteres klar; es muß rechtzeitig, d. h. innerhalb der in § 117 Abs. 1 RAbgO. vorgeschriebenen Monatsfrist und ordnungsgemäß — die Angaben des Anzeigepflichtigen müssen vollständig und verwertbar sein — dem Finanzamt Anzeige erstattet sein. Ferner darf in diesem Zeitpunkt noch keine Strafanzeige erstattet oder eine Untersuchung gegen den Erklärungspflichtigen eingeleitet sein. Die Begriffe der Strafanzeige und der Einleitung einer Untersuchung wurden bei der Interpretation des § 410 Abs. 1 RAbgO. bereits geklärt.

Die auf Grund der tätigen Reue des Anzeigepflichtigen nachgeholte Anzeige aus § 117, also die gemäß § 410 Abs. 1 RAbgO. erfolgte Wiedergutmachung der Offenbarungspflichtverletzung aus § 409 RAbgO., kommt dem säumigen Erklärungspflichtigen nach dem unzweideutigen Wortlaut des Gesetzes nicht zugute[4]). Es wäre aber zu wünschen, daß die wohltuende Wirkung des § 410 Abs. 2 RAbgO. auch auf letzteren Fall ausgedehnt würde.

---

1) Becker S. 782, Bem. 8 zu § 374 a. F.
2) Ders. S. 782.
3) Hensel S. 187.
4) Anderer Ansicht: Mrozek a. a. O. S. 1013 zu § 374 a. F., 410 Abs. 2 n. F. RAbgO.

Schlußbetrachtung und rechtspolitischer Ausblick.

Es war das Hauptziel der vorliegenden Ausführungen zu zeigen, daß die tätige Reue als ein unentbehrlicher Faktor der Verbrechensbekämpfung und -verhütung im Steuerstrafrecht einen bevorzugten Platz einnimmt. Ihre derzeitige, den besonderen Verhältnissen der Materie Rechnung tragende legislatorische Behandlung erwies sich geradezu als eine Forderung der Vernunft. Die bisherigen praktischen Erfahrungen bestätigen auch vollauf, daß der Gesetzgeber richtig kalkuliert hat. Diese beachtlichen Erfolge würden aber nicht erzielt worden sein, wenn nicht auch das Reichsgericht soviel Verständnis für diese Kardinaleinrichtung der Verbrechensprophylaxe bekundet hätte. Nirgendwo im Rechtsgüterschutzsystem erfuhr der Zweckgedanke aber eine solche Betonung wie gerade hier. Wenn dogmatische Erwägungen dabei etwas zu kurz kamen, so kann die Strafrechtswissenschaft darüber nicht ernstlich betrübt sein, weil niemandem damit Unrecht zugefügt wurde; nein, im Gegenteil Steuergläubiger und Steuerschuldner zogen aus dieser Regelung unmittelbare Vorteile. Wird nämlich so ohne Anwendung staatlicher Strafgewalt das im Interesse geordneter Staatseinnahmen unbedingt notwendige Vertrauensverhältnis zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem wiederhergestellt, so wird der damit erzielte Erfolg erzieherisch um so höher zu bewerten sein. Erzieherische Maßnahmen aber können hinwiederum nur die derzeitige Steuermoral, das Grundübel der Steuernot, einer wirklichen Besserung zuführen. Wie aber in der Erziehung überhaupt die Strafe die ultima ratio bildet, so ist auch eine dauernde Respektierung der Steuernormen vornehmlich durch Schaffung guter Gewohnheiten zu erreichen. So etwas läßt sich natürlich nicht von heute auf morgen bewerkstelligen. Kaum zwei Jahrzehnte gilt die Vorschrift über tätige Reue allgemein im Steuerstrafrecht. Daß diese kurze Zeitspanne in dem Endmaß der möglichen Entwicklung nur als eine Stufe angesehen werden kann, ist jedem Einsichtigen klar. Es muß daher als ausgemacht gelten, daß dem Grundgedanken des § 410 RAbgO. auch programmatische Bedeutung für die fernere Zukunft

zukommt. Über die Ausgestaltung einer entsprechenden Vorschrift im kommenden Recht kann man allerdings diskutieren. Aber eines ist indiskutabel, soll die tätige Reue im Steuerstrafrecht irgend welche praktische Bedeutung behalten, so muß sie auch zukünftig Straffreiheit zur Folge haben. Ich kann daher auch die Ansicht von Staatssekretär Reinhardt nicht teilen[5]), der der Vorschrift des § 410 RAbgO. ein baldiges Ende prophezeien zu können glaubt. Im Grunde genommen hat er zwar Recht, wenn er erklärt, es müsse ein Gesinnungswechsel der Steuerpflichtigen erreicht werden, der diese Vorschrift hinfällig werden lasse. Ob aber dieser angestrebte Idealzustand in absehbarer Zeit seiner Verwirklichung ein gut Teil näher gebracht werden kann, das ist nach den bisherigen Erfahrungen doch zum mindesten sehr zweifelhaft. Vorerst handelt es sich also hierbei nur um eine Spekulation.

In diesem Zusammenhang ist es auch interessant zu erfahren, welch heftigen Widerspruch die vom bisherigen Recht abrückende Auffassung, wie sie in den amtlichen Entwürfen zum kommenden Deutschen Strafrecht ihren Niederschlag gefunden hat, schon in so kurzer Zeit ausgelöst hat. Sowohl die Denkschrift des preußischen Justizministers[6]) wie auch der Bericht über die Arbeiten der amtlichen Strafrechtskommission[7]) sehen bekanntlich für den Rücktritt bezw. für die tätige Reue grundsätzlich nur noch eine fakultative Strafmilderung vor. Die tätige Reue würde mithin in Zukunft im gemeinen Strafrecht fast nur noch für die Frage der Strafzumessung von Bedeutung sein können. Mit überzeugenden Worten wendet sich vor allem Schoetensack[8]) hiergegen. Mit Recht macht er geltend, daß nur die Aussicht auf volle Straffreiheit für den Täter einen wirklichen Anreiz zu dem der Rechtsordnung erwünschten Rücktritt bedeutet.

Es muß also daran festgehalten werden, daß die tätige Reue im

---

5) Reinhardt, Deutsche Steuerzeitung 1936, S. 1151 ff.

6) Nationalsozialistisches Strafrecht, S. 135.

7) Das kommende Deutsche Strafrecht, allgemeiner Teil, herausgegeben von Dr. Franz Gürtner, Reichsjustizminister, Berlin 1934, S. 24 ff.

8) Schoetensack, Verbrechensversuch, Schriften der Akademie für Deutsches Recht, Heft 1, S. 62 ff., 68.

Steuerstrafrecht auch in Zukunft einen Anspruch auf volle Straffreiheit begründen muß. Abweichend vom gemeinen Strafrecht muß hier auch weiterhin die vollendete Steuerzuwiderhandlung in die tätige Reue miteinbezogen bleiben. Daß allerdings auch schon eine bloß teilweise Berichtigung berücksichtigt wird, halte ich nicht mehr für nötig und auch nicht für ratsam. Was die sonstigen Erleichterungen subjektiver und objektiver Art betrifft, so werden im Interesse eines geordneten Staatshaushalts in absehbarer Zeit auch noch weitere Konzessionen zu machen sein. Ein Abbau dieser Besonderheiten und demgemäß eine Anpassung an die gemeinstrafrechtliche Regelung wird auf alle Fälle nur langsam und stufenweise vollzogen werden können. Diese Entwicklung wird Schritt halten müssen mit dem ernstlich gewünschten Läuterungsprozeß, der, wie wir zu hoffen wagen, die beklagenswerte derzeitige Steuermoral wenigstens von ihren gröbsten Schlacken befreien möge. Gleichzeitig müßten aber auch die sonstigen Anomalien i. b. die Schuldpräsumtionen des Steuerstrafrechts beseitigt werden. Denn gegenüber diesen durch die Steuernot des Staates bedingten harten Maßnahmen kommt den Erleichterungen, die der tätigen Reue des geltenden Steuerstrafrechts ihr eigenes Profil gaben, geradezu die Funktion und Bedeutung eines Ventils zu.

Es ist auch nicht ausgeschlossen, daß andere von dem Stande der Steuermoral unabhängige Umstände die Steuernot des Staates zu beheben imstande sind, und daß infolgedessen der Staat an sich nicht mehr genötigt ist, auf das schlechte Gewissen der Steuerpflichtigen die bislang geübte Rücksicht zu nehmen. Allein solche Erwägungen rein fiskalischer, machtpolitischer Art können und dürfen in einer wahren, ethisch fundierten Gemeinschaft nicht den Ausschlag geben. Ihr hat die Erziehung der Volksgenossen zur Achtung vor den Rechtsnormen oberstes und vornehmstes Gesetz zu sein. Der Gedanke der tätigen Reue, dessen erzieherische und präventive Qualitäten zu betonen ich mich immerfort bemühte, wird dazu auch in Zukunft einen nicht zu unterschätzenden Beitrag leisten können und müssen.

Lebenslauf.

Ich wurde geboren am 16. Juli 1906 in Bornheim (Landkreis Bonn) als Sohn des praktischen Arztes Dr. med. Josef Eck und seiner Gattin Anna geb. Haasbach. Ich bekenne mich zur römisch-katholischen Konfession. Nach vierjährigem Besuch der katholischen Volksschule in Bornheim kam ich Ostern 1917 auf das Gymnasium in Brühl bei Köln und bestand hier am 13. März 1925 die Reifeprüfung. Vom Sommersemester 1925 bis zum Sommersemester 1929 widmete ich mich dem Studium der Rechtswissenschaft an der Universität Bonn. Die erste juristische Staatsprüfung bestand ich am 20. Dezember 1929 beim Oberlandesgericht in Köln. Infolge wirtschaftlicher Umstände erfuhr mein Vorbereitungsdienst eine Unterbrechung von circa 2½ Jahren. Die große juristische Staatsprüfung legte ich am 25. Oktober 1935 vor dem Reichsjustizprüfungsamt in Berlin ab. Seit Bestehen des Assessorexamens wurde ich wiederholt auftragsweise im Justizdienst beschäftigt.

Im Wintersemester 1936 und im Sommersemester 1937 beteiligte ich mich an den von Herrn Professor Dr. Graf zu Dohna geleiteten strafrechtlichen Seminaren. Hier erhielt ich auch die Anregung zu dieser Arbeit. Herrn Professor Dr. Graf zu Dohna bin ich für die mir gewährte Unterstützung und Förderung zu aufrichtigem Dank verpflichtet. — Die mündliche Doktorprüfung habe ich am 22. Dezember 1937 bestanden.

Paul Eck.